



**Universidade de  
Aveiro  
Ano 2013**

Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Aveiro

**Diogo José  
Guerreiro Grave  
Cabrita**

## **IVA nas organizações sem fins lucrativos**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo de Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Mestre Avelino Azevedo Antão, Professor Adjunto do Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Dedico este trabalho aos meus pais

## **Júri**

**Presidente: Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo**

Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

**Orientador: Mestre Avelino Azevedo Antão**

Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

**Arguentes: Mestre Vitor da Conceição Negrais**

Aposentado, Universidade de Aveiro

## **Agradecimentos**

Antes de mais, ao Professor Gilberto Fernandes pela preciosa ajuda. A sua disponibilidade, dedicação e paciência foram fundamentais para a realização deste trabalho.

À minha família pelo incentivo, compreensão e tolerância que tiveram para comigo. A entrega deste trabalho conclui mais um ciclo académico da minha vida que não seria possível sem o seu apoio.

À minha namorada que esteve sempre presente, independentemente da distância. A sua força, compreensão e apoio foram essenciais para a concretização desta dura tarefa.

Aos meus amigos Joaquim Costa, Joana Puga, e Ana Catarina Macedo pelo companheirismo demonstrado ao longo de todo o processo de realização do trabalho.

Por fim, à Professora Doutora Graça Azevedo, pela disponibilidade e dedicação que concede aos alunos deste instituto.

## **Palavras-chave**

Organizações sem fins lucrativos, setor não lucrativo, imposto sobre o valor acrescentado, isenção, dedução.

## **Resumo**

As organizações sem fins lucrativos são entidades fundamentais na sociedade civil, ocupando-se da satisfação de necessidades que não são garantidas pelo Estado nem têm interesse económico para o setor privado. Desenvolvem atividades na área da assistência social, saúde, cultura, educação, ambiente, política, religião, sindicatos, entre outras.

O presente trabalho propõe-se fazer um enquadramento geral do setor não lucrativo e, mais detalhadamente, tratar as organizações sem fins lucrativos em sede de imposto sobre o valor acrescentado, sua sujeição, isenções, problemáticas, e outras especificidades.

**Keywords**

Nonprofit institutions, nonprofit sector, value added tax, exemption, deduction.

**Abstract**

The nonprofit institutions are a fundamental part of our society, taking care of the satisfaction of peoples needs that are not guaranteed by the State or have no economic interest to the private sector. The nonprofit institutions provide services to the community in areas like social services, health, culture, education, environment, politics, religion, unions, among others.

This dissertation proposes a general framework to nonprofit sector and, in detail, the treatment of nonprofit institutions by the value added tax, their subjection, exemptions, issues, and other specifics.

# Índice

Agradecimentos .....	iv
Resumo.....	v
Abstract .....	vi
Índice.....	vii
Lista de Gráficos .....	viii
Lista de Quadros.....	viii
Lista de Siglas .....	ix
1. As Organizações Sem Fins Lucrativos.....	3
1.1. Sector Não Lucrativo .....	3
1.2. Evolução histórica do sector não lucrativo em Portugal.....	12
1.3. As organizações sem fins lucrativos .....	16
1.3.1 Enquadramento legal .....	16
1.3.2 Classificação Internacional .....	20
2. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado .....	22
2.1. Introdução .....	22
2.2. História do Imposto sobre o Valor Acrescentado .....	22
2.3. Características e método de cálculo do IVA.....	23
2.4. Relevância do IVA na Receita Fiscal em Portugal.....	25
2.5. Desenvolvimentos recentes em sede de IVA.....	28
3. Tratamento das Organizações Sem Fins Lucrativos em sede de IVA.....	30
3.1. Enquadramento geral e principais conceitos.....	30
3.2. A sujeição das OSFL e discriminação do artigo 10.º do CIVA .....	32
3.3. Conceito de “organismo” .....	34
3.3.1. Caracterização do fim não lucrativo.....	35
3.3.2. Órgãos estatutários do organismo .....	36
3.3.3. Disponibilização de elementos contabilísticos.....	37
3.3.4. Preços praticados pelos organismos .....	38
3.3.5. Não distorção da concorrência .....	39
3.4. Isenções do IVA para as OSFL.....	42
3.5. Não dedução do IVA suportado nas aquisições .....	45
3.6. Sujeitos passivos mistos .....	46
3.7. Restituição do IVA suportado.....	52
3.8. O regime especial de isenção para atividades de pequena dimensão .....	55
Conclusão .....	59
Bibliografia .....	64

## **Lista de Gráficos**

**Gráfico 1** - Distribuição percentual do número de OSFL no setor

**Gráfico 2** - Distribuição percentual dos postos de trabalho remunerados por áreas de atividade das OSFL

**Gráfico 3** – Receitas das OSFL por atividade

**Gráfico 4** – Despesas das OSFL por atividade

**Gráfico 5** – Peso dos principais indicadores na economia

**Gráfico 6** - Força de trabalho das OSFL em percentagem da população economicamente ativa, por país

**Gráfico 7** - Receita do IVA do Estado (Líquida de Reembolsos) em percentagem da Receita Fiscal e do PIB - Conta Geral do Estado

**Gráfico 8** - Receita do IVA do Estado (Líquida de Reembolsos) em euros

**Gráfico 9** - Receita Fiscal do IVA, IRS e IRC

**Gráfico 10** - Receita fiscal dos Impostos indiretos e impostos diretos, e do IVA e outros impostos indiretos

## **Lista de Quadros**

**Quadro 1** - Classificação internacional das OSFL



## Lista de Siglas

CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSISFL	Conta Satélite das Instituições Sem Fins Lucrativos
DL	Decreto-Lei
FBC	Formação Bruta de Capital
HNPI	<i>Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts</i>
ICNPO	<i>International Classification of Non-Profit Organizations</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OSFL	Organizações Sem Fins Lucrativos
PIB	Produto Interno Bruto
SCN 93	Sistema de Contas Nacionais da Nações Unidas de 1993
SNL	Setor Não Lucrativo
TVA	<i>Taxe sur la Valuer Ajoutée</i>
EU	União Europeia
VAB	Valor Acrescentado Bruto

## **Introdução**

Com a atual grave crise económica e financeira que se vive em Portugal, as organizações sem fins lucrativos (OSFL) veem o seu papel na sociedade civil ganhar ainda mais relevância. Isto porque essas organizações desempenham um papel bastante importante na sociedade civil, situando-se entre o setor privado e o setor público, procurando garantir a satisfação de necessidades da população que as empresas não proporcionam e para as quais o Estado não possui estrutura nem dimensão suficientes para assegurar a satisfação dessas mesmas necessidades.

As organizações sem fins lucrativos são entidades criadas com vista à obtenção de determinado fim, sendo que se alheiam de qualquer outra função que não essa. Da mesma forma que estatutariamente recusam a obtenção de lucros para posterior distribuição pelos seus associados. No âmbito de atividade das OSFL podem enquadrar-se, entre outros, serviços sociais, beneficência e assistência, saúde, cultura e recreio, instrução e investigação científica, promoção e tutela dos direitos civis, filantropia e voluntariado, organizações empreendedoras, profissionais e sindicais.

De acordo com a Constituição da República Portuguesa (CRP), todo o cidadão tem o direito de se associar livremente a qualquer associação, sem que para o efeito dependa de qualquer autorização. Este direito constitui uma garantia básica de realização pessoal do indivíduo na sociedade. Contudo, ninguém poderá ser obrigado ou coagido por qualquer meio a fazer parte de uma associação.

O associativismo corresponde a uma forma de organização da sociedade civil, na qual os seus cidadãos se agrupam em torno de interesses comuns com objetivo de entreajuda e cooperação, menosprezando o fim lucrativo. Contudo, as associações não podem promover a violência nem qualquer outro fim contrário àqueles que se encontram consagrados na lei.

O Estado soberano encontra-se assente numa estrutura que necessita de obter receitas para fazer face às suas despesas. Desta forma, os impostos surgem como a essência de qualquer sistema fiscal, ou seja, como uma das principais fontes de financiamento dos Estados. Esses impostos, são prestações devidas pelos cidadãos ao Estado não tendo qualquer carácter punitivo ou contratual.

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto basilar do sistema fiscal português.

Os objetivos desta dissertação passam por analisar as especificidades, em sede de imposto sobre o valor acrescentado das OSFL, e, delimitar o âmbito da isenção do imposto na atividade destas organizações.

Pretende-se também identificar e analisar algumas dificuldades na definição da base de incidência do IVA, que sublinhe-se, se afigura complexa, retalhada e fragmentada, uma vez que, não poucas vezes, é a jurisprudência e a doutrina que a definem casuisticamente.

No desenvolvimento da dissertação, no primeiro capítulo, serão abordadas as características gerais das organizações sem fins lucrativos, sua função social, enquadramento jurídico, evolução histórica e relevância atual na sociedade portuguesa e respetiva comparação com outros países da União Europeia.

No segundo capítulo analisaremos o enquadramento fiscal do imposto sobre o valor acrescentado, suas características e especificidades, história e importância relativa no sistema fiscal português.

No terceiro capítulo, abordaremos o tratamento das organizações sem fins lucrativos em sede de IVA. Qual o seu enquadramento no âmbito do imposto, a problemática da isenção, entre outros.

Por fim, daremos conta das principais notas recapitulativas e de conclusão que este trabalho nos proporcionou e adiantaremos prováveis linhas de evolução do IVA no que concerne às OSFL.

# 1. As Organizações Sem Fins Lucrativos

## 1.1. Setor Não Lucrativo

Para que seja possível analisar as organizações sem fins lucrativos, consideramos necessário analisar primeiro o setor económico em que as mesmas se enquadram.

As Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL) são parte constituinte do chamado Terceiro Setor da economia, também referido como Setor da Economia Social, Setor Voluntário ou Setor das Organizações da Sociedade Civil. Este setor caracteriza-se pelo facto de as suas entidades constituintes desenvolverem atividades que prosseguem o bem-estar social, oferecendo bens e serviços quase públicos, tendo sempre em conta a regra da não distribuição de eventuais lucros gerados (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).

É possível delimitar a composição do Terceiro Setor através da abordagem da “teoria dos bens públicos”, pois as entidades que se enquadram no mesmo procuram satisfazer necessidades de oferta de bens públicos ou quase-públicos (como a saúde, a assistência social, etc) que não são providos em qualidade, quantidade, ou segmentação específica adequada pelas organizações públicas existentes, minimizando assim estas insuficiências do Estado (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).

Outra forma de identificar as entidades que fazem parte do Terceiro Setor é através da “teoria da confiança”. O facto de estas entidades se regerem por princípios e valores que, na realização das suas práticas, afastam de forma explícita o fim lucrativo, leva a que as mesmas mereçam a confiança e tolerância dos cidadão e do Estado, na forma de como estas se integram na sociedade e no seu enquadramento fiscal (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).

Esta discriminação através da referenciação de um setor na economia em que se englobam as OSFL é definida pela própria Constituição da República Portuguesa, de 2 de abril de 1976 (que se mantém na 7ª e última revisão constitucional de 2005), no seu artigo 82.º - Setores de propriedade dos meios de produção. O mesmo artigo prevê a coexistência de três setores de propriedade dos meios de produção: o setor público; o setor privado e o setor cooperativo e social. Sendo que, o setor cooperativo e social “(...) compreende especificamente:

- a) *Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;*
- b) *Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;*
- c) *Os meios de produção objeto de exploração coletiva por trabalhadores;*

- d) *Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas coletivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objetivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.”*

De acordo com Monteiro (2010), citando OCDE (2003), o Terceiro Setor pode ser definido como “Um sector entre o Estado e o mercado, promotor de missões económicas e sociais, que prosseguem o interesse público e cujo objetivo final não é a distribuição de lucro.”.

Tendo por base uma perspetiva predominantemente anglo-saxónica, consideram-se OSFL (que constituem o chamado *non-profit sector*) todas as organizações privadas que, em virtude das suas regras constitutivas, estão impedidas de distribuir lucros ou excedentes às pessoas que as controlam (membros, diretores, administradores, etc) – o chamado constrangimento da não-distribuição. Dito isto, a obtenção de lucro não se encontra interdita por parte das OSFL, no entanto, o mesmo terá de ser aplicado na realização dos objetivos e das finalidades próprias dessas organizações.

Neste âmbito, utiliza-se a seguinte classificação para agrupar estas entidades por domínios de atividade (Salomon & Anheier, 1992):

- Cultura e Recreio;
- Instrução e Investigação Científica;
- Saúde;
- Serviços Sociais, Beneficência e Assistência e Refugiados;
- Ambiente e Proteção dos Animais;
- Promoção da Comunidade Local e Património Habitacional;
- Promoção e Tutela de Direitos Cívicos;
- Intermediação Filantrópica e Promoção do Voluntariado;
- Atividade Internacional; e
- Organizações Empreendedoras, Profissionais e Sindicais.

Conforme a publicação “O setor não lucrativo português numa perspetiva comparada” (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005), realizada no seguimento do Projeto Comparativo do Setor Não Lucrativo da Universidade de *Johns Hopkins* (CNP), o consenso encontrado para definir as entidades a considerar para a caracterização o setor não lucrativo surge em torno de cinco características:

1. **Organizadas** – têm alguma estrutura e regularidade nas suas operações, o que se reflete através de reuniões regulares, existência de membros, e alguma estrutura de procedimentos de tomada de decisões que os participantes reconhecem como legítimas, quer sejam ou não formalmente constituídas ou legalmente registadas. Isto significa que esta definição tanto contempla grupos informais como grupos formalmente registados.

2. **Privadas** – são institucionalmente separadas do governo, embora possam receber deste apoio financeiro. Esta característica diferencia a abordagem das definições económicas, uma vez que essas definições excluem as organizações do setor das sociedades civil se estas receberem apoio significativo do setor público;

3. **Não distribuidoras de lucro** – não são primeiramente comerciais no seu propósito e não distribuem lucros aos diretores, acionistas ou gestores. As organizações da sociedade civil podem gerar “lucros” no decurso das suas operações, mas esses excedentes têm que ser reinvestidos nos seus objetivos. Este critério serve como uma aproximação ao critério “benefício público” utilizado nalgumas definições da sociedade civil, mas fá-lo sem ter que especificar à partida, e para todos os países, o que são “benefícios públicos” válidos. Em vez disso, deixa essas decisões a cargo das pessoas envolvidas, seguindo a teoria de que se existem pessoas num país que apoiam voluntariamente uma organizações sem esperança de receber qualquer parte desta, isto significa que reconhecem algum benefício público nesta organização. Este critério também diferencia de forma útil as organizações não lucrativas das empresas.

4. **Autogovernadas** – têm os seus próprios mecanismos de governação interna, estão aptas a desenvolver e cessar a sua atividade e a controlar todas as suas operações.

5. **Voluntárias** – i.e., ser membro, participar ou contribuir em tempo ou dinheiro não é exigido por lei, nem uma condição de cidadania, determinada por nascença, ou de outra forma coagida. Como referido acima, este critério também ajuda a relacionar a nossa definição com o conceito de benefício público, mas de uma forma que permite aos cidadãos de cada país definir, por eles próprios, o que consideram ser um propósito público válido por virtude da suas decisão de tomar parte, por sua iniciativa, nas organizações em questão.

O Terceiro Setor tem registado um crescimento considerável na Europa, mais concretamente após a II Guerra Mundial, passando este a ter cada vez mais peso na respetiva economia dos seus países. É também expetável que o mesmo ganhe ainda mais importância nos próximos anos, dada a grave crise que se vive em muitos países.

Nos EUA, o peso do Terceiro Sector tem vindo a crescer nos orçamentos dos Estados e contribuindo no combate ao desemprego. Na Europa, nos últimos 5 anos, existem inúmeros exemplos que demonstram o dinamismo da sociedade civil no âmbito do associativismo. Na Suécia, cada cidadão é em médio associado de 5 associações. Em Itália, cerca de 25% dos serviços sociais são prestados por empresas da economia social. Em França, o número de trabalhadores sociais aumentou cerca de 30% e a capacidade de gerar novos empregos representa 50% da nova empregabilidade (Monteiro, 2010).

Estima-se que em toda a Europa, a economia social represente cerca de 10% do das empresas existentes, o que significa cerca de dois milhões de empresas, e corresponde a cerca de 6% dos postos de trabalho. É indubitável a importância do Terceiro Sector para o futuro desenvolvimento, mais sustentável, da economia e da criação de emprego (Monteiro, 2010).

No que diz respeito a Portugal, o Instituto Nacional de Estatística realizou um projeto com o objetivo de identificar de forma exaustiva a dimensão económica e as principais características do setor não lucrativo em Portugal.

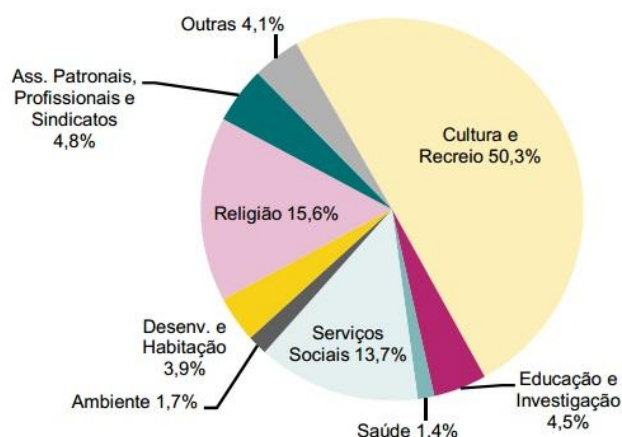
Segundo o INE *“A referência ao ano 2006 prende-se com o facto de este ser o ano de implementação da nova base das Contas Nacionais Portuguesas (CNP). Os trabalhos de implementação da nova base das Contas Nacionais, nomeadamente a disponibilização de uma nova fonte de informação (Informação Empresarial Simplificada - IES) que permitiu aceder a informação económico-financeira mais detalhada sobre as Instituições sem fim lucrativo, e o estudo e análise detalhados das unidades do setor das Instituições sem fim lucrativo ao serviço das famílias foram determinantes para os trabalhos da conta satélite.”* (Conta Satélite das Instituições sem fim lucrativo, 2006)

De acordo com o estudo, foi possível apurar que, em 2006, este setor era constituído por 45.543 entidades. Em termos percentuais, de acordo com as atividades desenvolvidas pelas mesmas OSFL, o setor divide-se da seguinte forma:

- 50% das OSFL desenvolvia a sua atividade na área da cultura e recreio;
- 15,6% correspondia a instituições religiosas;
- 13,7% dizia respeito à área dos serviços sociais;
- 4,8% associações patronais, profissionais e sindicatos;
- 4,5% educação e investigação;
- 1,7% correspondia a atividades relacionadas com o ambiente; 1,4% saúde; 1% lei, direito e política; 0,6% atividades internacionais; 0,2% filantropia, promoção e voluntariado.

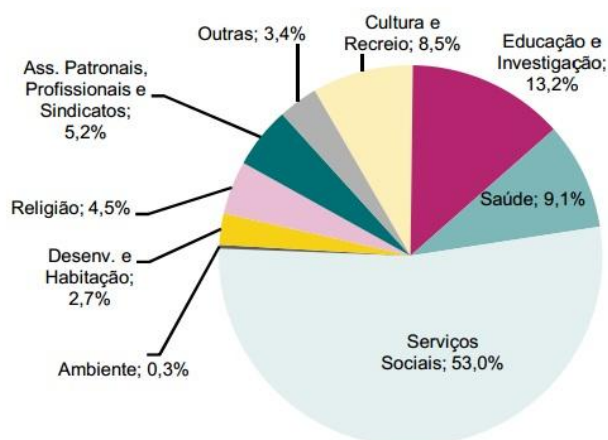
Assim sendo, é possível analisar no gráfico 1, na página seguinte, a distribuição percentual do número de entidades que constituem o setor não lucrativo:

**Gráfico 1 – Distribuição percentual do número de OSFL no setor por áreas de atividade**



Fonte: INE - CSISFL

**Gráfico 2 – Distribuição percentual dos postos de trabalho remunerados por áreas de atividade das OSFL**



Fonte: INE - CSISFL

Em termos de postos de trabalho é possível afirmar, de acordo com o estudo, que mais de 50% dos empregos remunerados das OSFL se concentravam nas atividades sociais. Seguiam-se as atividades de educação e investigação (13,2%), saúde (9,1%) e cultura e recreio (8,5%).

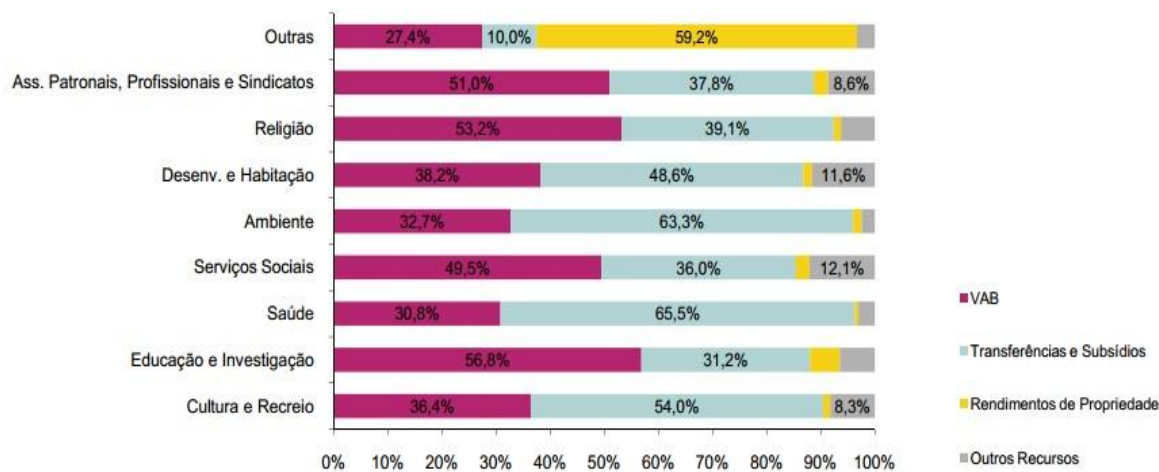
O Terceiro Setor apresentou durante o ano de 2006 um défice de 418,6 milhões de euros, sendo este défice, de acordo com o INE, explicado pelas características específicas das OSFL. Os recursos dessas mesmas entidades estimaram-se em cerca de 6.878,7 milhões de euros, referentes fundamentalmente ao Valor Acrescentado Bruto gerado pelas mesmas, e outras transferências correntes e outros subsídios à produção.



As despesas das OSFL ascenderam o valor de 7.297,4 milhões de euros, constituídas essencialmente por transferências sociais e remunerações.

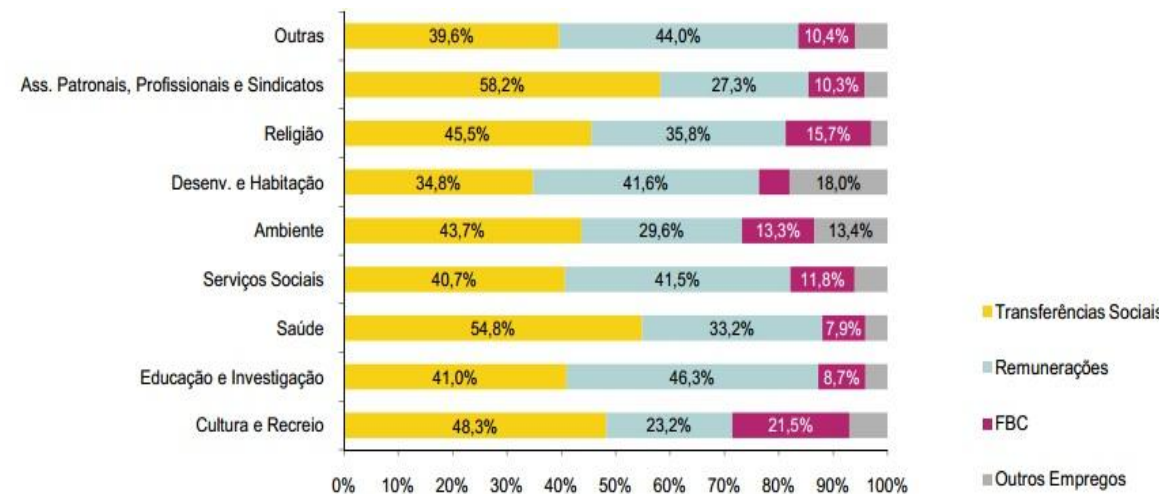
De acordo com este mesmo estudo, é possível apresentar os seguintes gráficos sobre as receitas e despesas para uma mais exaustiva análise:

**Gráfico 3 - Receitas das OSFL por atividade**



Fonte: INE - CSISFL

**Gráfico 4 - Despesas das OSFL por atividade**



Fonte: INE - CSISFL

Segundo o relatório do INE, as rubricas presentes nos gráficos consistem:

O **Valor Acrescentado Bruto (VAB)** constitui o resultado líquido da produção avaliada a preços de base e diminuído do consumo intermédio avaliado a preços de aquisição. O valor acrescentado é registado a preços de base.

**Formação bruta de capital (FBC)** engloba a formação bruta de capital fixo, a variação de existências e as aquisições líquidas de objetos de valor. A formação bruta de capital fixo é constituída pelas aquisições líquidas de cessões, efetuadas por produtores residentes, de ativos fixos durante um determinado período e ainda determinados acréscimos ao valor de ativos não produzidos obtidos através da atividade produtiva de unidades de produção ou institucionais.

**Rendimentos de propriedade** são os rendimentos a receber pelo proprietário de um ativo financeiro ou de um ativo corpóreo não produzido para remunerar o facto de colocar fundos ou o ativo corpóreo não produzido à disposição de outra unidade institucional. No sistema, os rendimentos de propriedade classificam-se da forma seguinte: juros; rendimentos distribuídos das sociedades: dividendos ou levantamentos de rendimentos das quase-sociedades; lucros de investimento direto estrangeiro reinvestidos; rendimentos de propriedade atribuídos aos detentores de apólices de seguros e rendas.

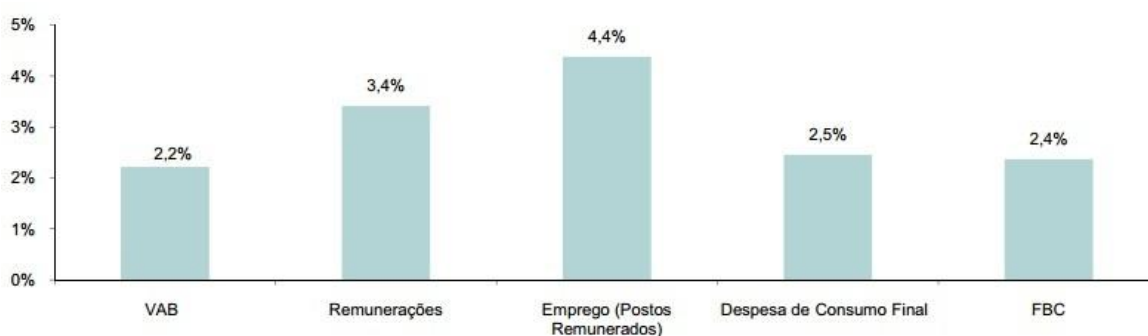
**Transferências sociais em espécie** consistem em bens e serviços individuais fornecidos a título de transferências em espécie pelas administrações públicas e Instituições Sem Fins Lucrativos ao Serviço das Famílias (ISFLSF) a famílias individuais, quer esses bens e serviços sejam comprados no mercado quer sejam produzidos como produção não-mercantil por unidades das administrações públicas ou ISFLSF. Podem ser financiadas pelos impostos, por outras receitas públicas ou por contribuições para a segurança social ou ainda, no caso das ISFLSF, por doações ou rendimentos de propriedade. Embora alguns dos serviços não-mercantis produzidos pelas ISFLSF tenham algumas das características de serviços coletivos, todos os serviços não-mercantis produzidos pelas ISFLSF são tratados, por convenção e por questões de simplicidade, como individuais por natureza. Os serviços fornecidos gratuitamente, ou a preços economicamente não-significativos, às famílias são descritos como serviços individuais, para se distinguirem dos serviços coletivos fornecidos à comunidade como um todo, ou a largos sectores da comunidade.

**Remunerações dos empregados** definem-se como o total das remunerações, em dinheiro ou em espécie, a pagar pelos empregadores aos empregados como retribuição pelo trabalho prestado por estes últimos no período de referência. As remunerações dos empregados subdividem-se em:

- a. Ordenados e salários: ordenados e salários em dinheiro; ordenados e salários em espécie;
- b. Contribuições sociais dos empregadores: contribuições sociais efetivas dos empregadores; contribuições sociais imputadas dos empregadores.

O setor das entidades sem fins lucrativos apresenta-se como tendo uma importância considerável na economia portuguesa. O seu VAB global corresponde a 2,2% do VAB gerado por toda a economia, sendo as ISFL responsáveis por 3,4% das remunerações da mesma e por 4,4% do número total de postos de trabalho remunerados. A despesa de consumo final corresponde a 2,5% do total da economia, e a Formação Bruta de Capital 2,4%.

**Gráfico 5 – Peso dos principais indicadores na economia**

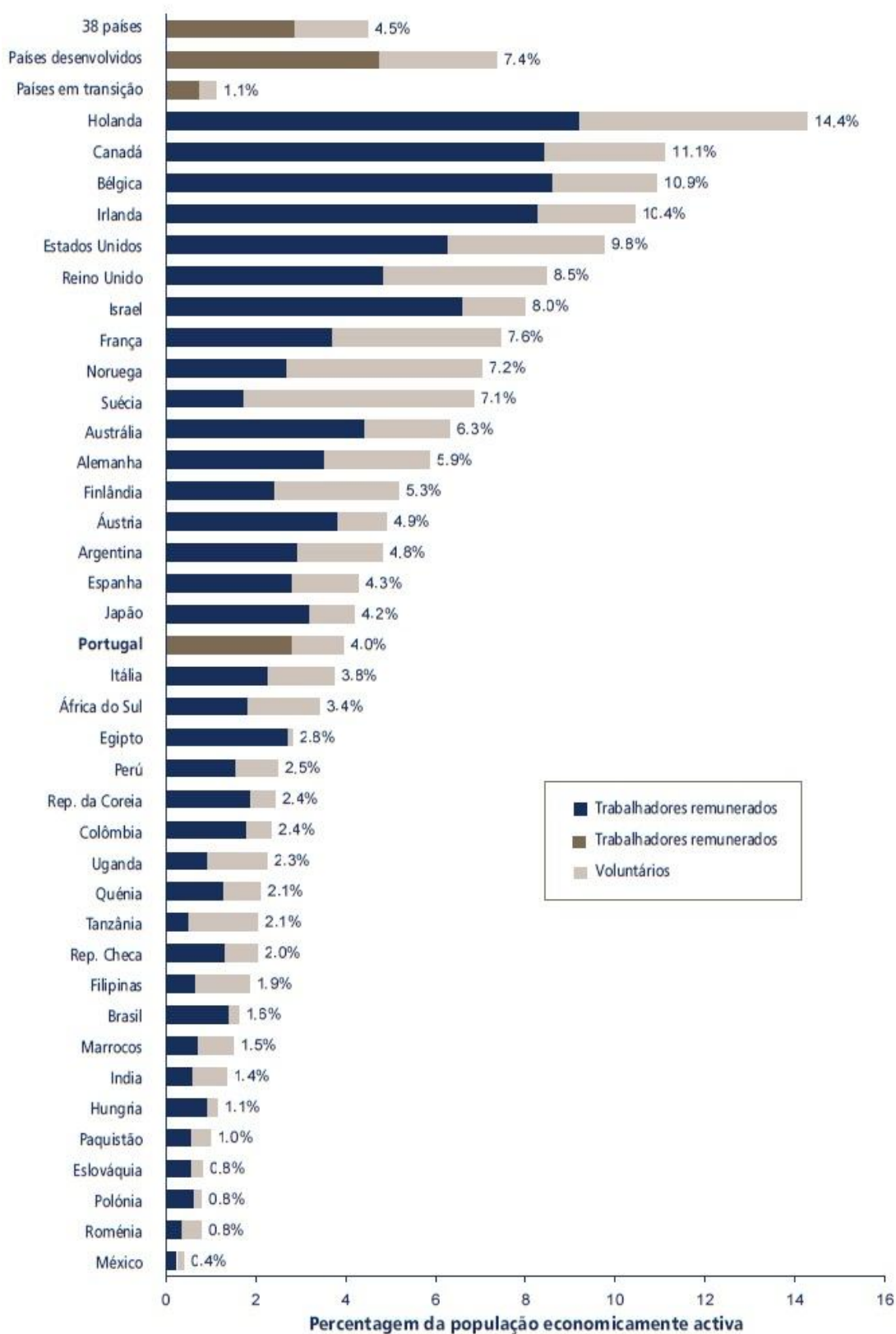


**Fonte:** INE - CSISFL

Como exercício de comparação, o VAB gerado pelo Setor Não Lucrativo (SNL) no total da economia é superior ao de atividades como a agro-indústria (2,1%), a agricultura (2,0%) e os têxteis e vestuário (1,8%), encontrando-se muito próximo dos sectores da eletricidade, água e gás (2,3%), e das telecomunicações (2,3%). O emprego remunerado em termos de postos de trabalho ultrapassa os valores apurados pelos ramos de atividade da eletricidade, água e gás (0,2%), das telecomunicações (0,4%), da agricultura (0,2%), da agro-indústria (2,5%) e dos têxteis e vestuário (4,3%).

Ainda assim, o Setor Não Lucrativo em Portugal emprega ligeiramente menos pessoas que a maioria dos países ocidentais. Excluindo as organizações de culto, sobre as quais a maioria dos países não dispõe de dados, o número da força de trabalho de Portugal é relativamente inferior à média internacional, e bastante inferior aos valores médio da Europa Ocidental. Portugal encontra-se no entanto a par de outros países do Sul da Europa, Espanha e Itália (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

**Gráfico 6 – Força de trabalho das OSFL em percentagem da população economicamente ativa, por país**



Apesar de Portugal ter uma dimensão em termos de empregabilidade inferior à média dos países indicados anteriormente, nomeadamente dos países desenvolvidos, é necessário enquadrar historicamente as razões que originaram esta disparidade. A principal razão que explica tal situação é o facto de Portugal ter vivido uma das mais longas ditaduras da Europa. Como tal, e como será abordado no ponto 1.2., esse acontecimento histórico levou a um controlo apertado por parte do Estado durante muitos anos de todos os setores económicos e sociais do país. Este facto é comprovado quando se efetua uma comparação direta entre Portugal e Espanha, sendo que Espanha retornou a um regime democrático num momento próximo a Portugal, e possui atualmente um setor da sociedade civil com uma magnitude comparável (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

Terminada esta caracterização do Setor Não Lucrativo em Portugal, é possível referir que o mesmo ocupa uma posição consideravelmente relevante na economia portuguesa, e também que o mesmo é bastante heterogéneo.

### ***1.2. Evolução histórica do setor não lucrativo em Portugal***

Segundo é possível apurar, o setor da sociedade civil em Portugal encontra origens há mais de um milhar de anos. Ao longo da sua história, todo o setor do mutualismo em Portugal foi influenciado por vários momentos da história de Portugal, nomeadamente os Descobrimentos, a Revolução Industrial, ou o Estado Novo.

As origens de Portugal remontam a 1143, mas organizações mutualistas existem no território mesmo antes dessa data, inspiradas de forma significativa na Igreja Católica Romana, que contribuiu para o desenvolvimento do terceiro setor tanto a nível espiritual como a nível institucional. A ideia cristã de que as pessoas precisam de atuar de forma a merecerem a misericórdia de Deus veio estabelecer uma doutrina inspirada nos evangelhos e um conjunto de imperativos morais espirituais (ex. ensinar os simples, confortar os tristes, perdoar os que nos ofenderam) e corporais (ex. curar os doentes, vestir os despidos, dar de comer a quem tem fome). Várias instituições foram inspiradas por estes preceitos, e as ordens religiosas foram instrumentais na função de muitas delas. Estas incluíam:

- *Hospedarias* - mantidas por Ordens Religiosas para darem abrigo aos peregrinos e para a redenção de cativos;
- *Mercearias* - onde mulheres honradas, viúvas ou mulheres solteiras com mais de 50 anos podiam ficar até morrerem, ou onde as pessoas idosas ou deficientes encontravam apoio;
- *Casas para pobres* - que davam abrigo a pessoas pobres;

- *Gafarias* - que ofereciam assistência médica aos leprosos;
- *Hospitais de meninos* - que davam abrigo a órfãos e crianças abandonadas e os preparavam para a vida profissional.

No final do século XV um novo tipo de instituição relacionada com a Igreja - a Misericórdia - ganhou terreno refletindo a influência crescente das ideias Franciscanas e Dominicanas que promoviam a ligação entre as “obras de misericórdia” e o alcance da salvação junto dos que enriqueciam com os descobrimentos marítimos da época. Este desenvolvimento também serviu de resposta ao aumento da pobreza que a Era dos Descobrimentos produziu entre muitas mulheres e crianças, que ficavam repentinamente sem o membro familiar que garantia o sustento de toda a família. Assim sendo, as Misericórdias estabeleceram uma forte base de instituições sociais não lucrativas que continua a existir nos dias de hoje (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

Existem também exemplos da ligação da Igreja na área da educação, nomeadamente com escolas capitulares e as escolas convencionais dos Beneditos, dos Cistercienses, e desde o século XIII, das Ordens dos Mendicantes.

Também nos séculos XII e XIII, houve um segundo impulso focado no mutualismo, na solidariedade e auto-ajuda da parte dos necessitados. Esse movimento era constituído por corporações de mestres e confrarias: As primeiras foram desenhadas a pensar na preservação dos interesses e na assistência aos membros de uma profissão específica, sobretudo através da criação de hospitais; As segundas, as confrarias medievais, prestavam serviços sobretudo a confrades mas também prestavam assistência a não-membros. Foram também criadas outro tipo de organizações de ajuda mútua para fazer face a desastres na vida das pessoas, nomeadamente em atividades perigosas como as atividades marítimas, em que as perdas no mar criavam de repente pobreza nas famílias e deixavam viúvas e órfãos. Membros dessas organizações adoptavam modelos de seguros que foram chamados de compromissos marítimos e confrarias dos mareantes.

Semelhantes casos se sucederam nas zonas rurais portuguesas, onde associações de agricultores constituíam forma de se acumularem cereais fornecidos por agricultores nas boas épocas agrícolas que depois eram “emprestados” aos agricultores em más épocas, como foi exemplo os celeiros comuns (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

No início do século XIX, e com Portugal a entrar lentamente na era industrial, foram surgindo formas diferentes de mutualismo. Os problemas socio-económicos decorrentes da revolução industrial e a falta de instituições públicas que ajudassem as pessoas com esses problemas, levou ao surgimento de “associações de trabalhadores” com o objetivo da organização de trabalhos para a defesa dos direitos dos mesmos, e como medida de segurança em caso de perda de emprego. Como consequência da mesma época, também

surgiram Associações de Socorro Mútuo, como o intuito de prestar e organizar cuidados de saúde, educação, e actividades culturais entre os migrantes urbanos. Surgem também associações humanitárias de bombeiros voluntários, que se espalham por todo o país, e mútuas agrícolas que proporcionam crédito e seguros mútuos aos agricultores e associações de agricultores que promovem a solidariedade entre os mesmos.

Contudo, a falta de recursos de algumas destas associações mutualistas, e dado o facto de estas intuições não possuírem enquadramento legal nem apoios do Estado, acabou por ditar o seu fracasso, principalmente no caso dos sindicatos agrícolas.

Mais bem sucedidas foram as organizações mutualistas que emergiram da classe média, nomeadamente pela iniciativa de funcionários do Estado, profissionais liberais e comerciantes. O seu objectivo era proporcionar ajuda nos casos de doença ou em caso de necessidades financeiras. Surgiram os Montepios, que tinham um perfil de seguradoras, e as caixas económicas, com perfil de poupanças e crédito. Também os detentores de grandes negócios se organizavam para defender os seus interesses perante o Governo, surgindo assim, entre outras, duas associações de grande relevo a nível nacional: a Associação Comercial de Lisboa e a Associação Comercial do Porto, ambas fundadas em 1834 (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

Ainda no século XIX, a relação entre o Estado e algumas organizações mutualistas tornou-se algo ambígua e constituiu um desafio à aliança Estado-Igreja, sendo que o movimento mutualista veio dar poder, através de certas associações, aos pobres e a uma classe média de profissionais fora dos domínios da Igreja e do Estado. O surgimento de uma nova classe média de profissionais e comerciais – a burguesia –, veio retirar muito poder à Igreja e ao Estado e, em 1834, fizeram passar uma série de medidas para abolir os privilégios e as estruturas de uma sociedade que tinha sido dominada pela Nobreza e Igreja, sendo que foram extintos todos os conventos, mosteiros, escolas, hospícios e quaisquer outros estabelecimentos religiosos e todos os seus bens foram confiscados. Ainda nesse século, a Igreja viu-se sob pressão do movimento dos sindicatos. É nesse contexto que a Igreja se procura adaptar, criando em 1878, os Círculos Católicos Operários, dominados por aristocratas católicos conservadores, e eram desenhados para proporcionar assistência e espalhar a perspectiva católica sobre os trabalhadores. Este movimento acabou por ser mais religioso que social, gastando mais tempo a tentar recuperar a influência religiosa perdida do que a lutar por necessidades sociais mais relevantes. Os Círculos Católicos Operários depressa perderam importância.

Com a chegada ao poder de Oliveira Salazar, a partir de 1926, a atividade das organizações da sociedade civil entra numa nova fase, sendo amplamente condicionada pela ideologia política instaurada pelo *Estado Novo*, isto é, um nacionalismo conservador e sólido. A sociedade passa a organizar-se em torno de pilares de interesses que

apoiavam o regime político. As organizações passam assim a aceitar serem subordinadas ao princípio de harmonia e da convergência com os interesses das classes sociais que representam e com o Estado, o que foi justificação para a abolição de todos os partidos políticos. Operários, agricultores, pescadores, industriais e homens de negócios eram obrigados a inscreverem-se na associação do seu setor ou localidade, não havendo lugar para mais do que um sindicato por setor, nem lugar para mais de uma *Casa do Povo* ou *Casa dos Pescadores* por localidade. Este regime proporcionou oportunidades para a criação de cooperativas, especialmente na agricultura, no entanto este movimento estava constantemente sobre vigilância.

Como consequência do *Estado Novo* houve um declínio das organizações sem fins lucrativos em Portugal, e do movimento mutualista em particular, quando a resistência à nova ordem política por parte dos mutualistas passou a ser combatida com perseguição política e policial. Os líderes promotores do mutualismo eram presos como “ativistas comunistas” (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).

Só nos últimos anos do *Estado Novo* é que começaram a surgir novamente organizações mutualistas que se focavam menos em atividades assistencialistas e mais em atividades de ação política e intelectual, encorajadas por uma nova classe média urbana. Começam assim a ser eleitos para a liderança de certos sindicatos pessoas conhecidas pela sua oposição ao regime, e que criam-se novas associações que procuram combater a proibição de criação de partidos políticos.

Com o fim do autoritarismo, em 1974, abre-se assim uma nova Era no Terceiro Setor. A Constituição da República Portuguesa de 1976 restabelece a liberdade de livre associação e expressão, e os movimentos de representação política surgem rapidamente, tal como movimentos associados a várias aspetos da vida social (associações de moradores, melhoria de condições de emprego, associações de pais e apoio à infância, etc). Anos mais tarde, e com a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, a atribuição de fundos europeus requeriam associação ou cooperação, o que levou à criação e reforço de alguns movimentos associativos.

No entanto, e com a alteração de certos paradigmas, o Estado passou a centralizar alguns serviços. As Misericórdias perderam a gestão dos seus hospitais no pós-25 de abril, que foram integrados na rede pública de saúde. Em 1980 uma lei autorizou o pagamento de compensações às Misericórdias, embora a maioria não o tenha recebido até ao final dos anos 80, e esses valores ainda sejam alvo de debate. No entanto, o Estado Português reconheceu a necessidade de criar parcerias com o setor da sociedade civil, e em 1981 é criada uma lei que permite a devolução às Misericórdias dos hospitais que lhes tinham sido retirados, mediante uma avaliação caso a caso (Franco, Sokolowski, Hairel, & Salamon, 2005).



Em 1979 o estatuto das IPSS é aprovado e dirigiu-se a todas as instituições que promoviam serviços de segurança social. Mais tarde esse estatuto alargou-se, abrangendo também as áreas da saúde, educação, formação profissional e habitação. O Estado português atualmente reconhece o princípio da subsidiariedade no fornecimento de serviços sociais confiando às Instituições Particulares de Solidariedade Social a sua prestação. Segundo este princípio, a instituição mais próxima do indivíduo é que deverá prestar assistência em casos de necessidade. Actualmente as IPSS têm-se suportado amplamente no apoio público. Este tipo de relacionamento também ocorre noutro tipo de áreas, como a cultura, lazer, recreação, desporto, e fins humanitários (ex: associação de bombeiros voluntários).

Nos dias de hoje, com as atuais crises financeiras e económicas, existe uma tendência para o gradual aumento do desemprego em vários países. As OSFL têm vindo a assumir um papel extremamente importante pela forma como ocupam o lugar entre o Estado e o mercado, contribuindo de forma relevante para uma atenuação das consequências sociais que advêm das situações económicas que vários países europeus, e não só, vivem.

### ***1.3. As organizações sem fins lucrativos***

#### **1.3.1 Enquadramento legal**

O enquadramento legal em Portugal das Organizações Sem Fins Lucrativos pode ser algo confuso, dado que as normas que as regulam se encontram dispersas por vários diplomas legais, apesar do esforço recente no sentido da sua sistematização.

De um modo geral, as OSFL podem distinguir-se por: (i) associações; (ii) fundações; (iii) cooperativas; (iv) mutualidades; (v) misericórdias; (vi) e outras organizações sem fins lucrativos. O seu enquadramento jurídico poderá ser resumido da seguinte forma:

**(i) Associações** – No enquadramento jurídico português, a referência às associações é feita, desde logo, no artigo 46.º da CRP, onde é referido que *“os cidadãos têm o direito de, livremente e sem dependência de qualquer autorização, constituir associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respetivos fins não sejam contrários à lei penal”*. Este mesmo direito é reafirmado no Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro, sendo o mesmo uma garantia básica de realização pessoal dos indivíduos na vida em sociedade. Já o Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/344 de 25 de novembro de 1966, nos artigos 167.º a 184.º define todas as principais normas que lhes são afetas, nomeadamente aquisição de personalidade, órgãos, obrigações, funcionamento, responsabilidades e extinção, entre outras.

Este universo é composto, a título exemplificativo, por associações de bombeiros voluntários, associações de defesa dos consumidores, associações de defesa dos utentes de saúde, associações de educação popular, associações juvenis, associações de estudantes, associações de mulheres, associações de pais, associações profissionais, associações de pessoas portadoras de deficiência, coletividades populares e recreativas, entre outras.

**(ii) Fundações** – As fundações são entidades que desenvolvem atividades em domínios bastante diversos, podendo estas ser no âmbito da educação, arte e cultura, ciência, serviços sociais, desenvolvimento comunitário, emprego, filantropia, voluntariado e ajuda humanitária. As mesmas podem ser definidas como *“organismos sociais privados, dotados de uma vida própria, devotadas ao cumprimento de uma tarefa de interesse social (...) possuindo os meios mínimos necessários à prossecução desses objetivos e dispondo de administração própria. (...) A fundação é assim um sujeito jurídico autónomo que não se identifica nem com a pessoa do seu fundador, nem com a dos seus administradores; e com património próprio, constituído pela totalidade dos bens afetos à prossecução das suas atividades estatutárias”* (Batista, 2006).

O regulamento vigente de maior relevância para as fundações é, também, o Código Civil (CC), tendo este sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344 de 25 de novembro 1966. A sua regulamentação é definida pela Secção III, Título II, Livro I, mais concretamente, pelos artigos 185º e seguintes.

**(iii) Cooperativas** – De acordo com o Código Cooperativo aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, no seu artigo 2.º, *“As cooperativas são pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variável, que através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das suas necessidades e aspirações económicas, sociais e culturais daqueles”*.

O Código Cooperativo estabelece no seu artigo 3.º os princípios que as cooperativas devem obedecer, estabelecidos pela Aliança Cooperativa Internacional. São estes: 1º - Adesão voluntária e livre; 2º - Gestão democrática pelos membros; 3º - Participação económica pelos membros; 4º - Autonomia e independência; 5º - Educação, formação e informação; 6º - Intercooperação; 7º - Interesse pela comunidade.

De acordo ainda com Código Cooperativo no seu artigo 4º, os diversos ramos das cooperativas compreendem: o consumo; a comercialização agrícola; o crédito; a habitação e construção; a produção operária; o artesanato; as pescas; a cultura; os serviços; o ensino; e a solidariedade social.

**(iv) Mutualidades** – Em 1990 foi aprovada o código das associações mutualistas (DL 72/90, de 3 de março), sendo neste mesmo código definido no seu artigo 1.º que as associações mutualistas são *“instituições particulares de solidariedade social com um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e das suas famílias, fins de auxílio recíproco”*. Estas instituições têm como fins fundamentais a concessão de benefícios de segurança social e de saúde, nomeadamente: prestações de velhice, invalidez e de sobrevivência; outras prestações pecuniárias por doença, maternidade, desemprego, acidentes de trabalho ou doenças profissionais; capitais pagáveis por morte ou no termo de prazos determinados.

**(v) Misericórdias** – O enquadramento das misericórdias está presente no estatuto das IPSS, mais propriamente no seu Capítulo III, Secção II (artigos 68.º a 71.º), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, onde refere que estas *“são associações constituídas na ordem jurídica canónica com o objetivo de satisfazer carências sociais e de praticar atos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos princípios de doutrina moral e cristãs”*, sendo que podem ser admitidos como associados *“os indivíduos maiores, de ambos os sexos, que se comprometam a colaborar na persecução dos objetivos daquelas instituições, com respeito pelo que o espírito próprio que as informa.”*

**(vi) Outra entidade sem finalidade lucrativa** – Considera-se ainda pertinente referir o tratamento de outras OSFL como por exemplo as Casas do Povo, ou outras entidades designadas de Organizações Não Governamentais.

As Casas do Povo são definidas como *“pessoas coletivas de utilidade pública, de base associativa, constituídas por tempo indeterminado com o objetivo de promover o desenvolvimento e o bem-estar das comunidades, especialmente as do meio rural”* segundo Santos, Raimundo, & Lima (2012) citando o preâmbulo do DL 4/82 de 11 de janeiro. O Decreto-Lei n.º 246/90, de 27 de julho refere que as receitas das casas do povo são constituídas por: quotizações dos seus membros; taxas estabelecidas para a prática ou acesso a determinadas atividades; rendimentos de bens próprios e de serviços; donativos; legados ou heranças; subsídios do Estado ou de autarquias locais; e compensações pelos serviços prestados ou pela utilização das instalações.

Em 1998 foi promulgada a Lei 35/98, de 18 de julho, que define os estatutos das Organizações Não Governamentais de Ambiente que estabelece que *“Entende-se por ONGA (...) as associações (...) que não prossigam fins lucrativos, para si ou para os seus associados, e visem, exclusivamente, a defesa e valorização do ambiente ou do património natural e construído, bem como a conservação da Natureza.”*

É também em 1998 aprovado o estatuto das Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento (ONGD), pela Lei 66/98 de 14 de Outubro, que segundo esta, as ONGD são pessoas coletivas sem fins lucrativos, sendo constituídas por pessoas singulares ou coletivas de direito privado que têm como principais objetivos a “conceção, execução e apoio a programas e projetos de cariz social, cultural, ambiental, cívico e económico, designadamente através de ações nos países em vias de desenvolvimento: a) de cooperação para o desenvolvimento; b) de assistência humanitária; c) de ajuda de emergência; d) de proteção e promoção dos direitos humanos.

No caso português, o ordenamento jurídico nacional identifica igualmente duas realidades a considerar. São estas as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e as Pessoas Coletivas de Utilidade Pública (PUCP). Assim sendo, muitas entidades que foram referidas e caracterizadas anteriormente encontram-se consagradas nesta regulamentação estabelecida pelo ordenamento jurídico das IPSS e PCUP.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de setembro, diploma que aprova o Estatuto das **Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)**, e de acordo com o artigo 1.º do mesmo estatuto:

*“são instituições particulares de solidariedade social as constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objetivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços:*

- a. Apoio a crianças e jovens;*
- b. Apoio à família;*
- c. Apoio à Integração social e comunitária;*
- d. Proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição dos meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho;*
- e. Promoção e proteção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação;*
- f. Educação e formação profissional dos cidadãos;*
- g. Resolução dos problemas habitacionais das populações”.*

É também estabelecido no artigo 2.º que as IPSS “*revestem-se numa das seguintes formas: a) Associações de Solidariedade Social; b) Associações de Voluntários de ação social; c) Associações de socorros mútuos; d) Fundações de solidariedade social; e) Irmandades de Misericórdia*”. E que devem “*agrupar-se em: Uniões; Federações; Confederações*.”

As **Pessoas Coletivas de utilidade Pública (PCUP)** são constituídas por “*associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de*

*qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de «utilidade pública» ”* como indicado no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, DL este que foi atualizado pelo DL 391/2007, de 13 de dezembro.

A consideração de uma entidade como PCUP impõe diversos deveres e o cumprimento de obrigações, quer de informação regular às entidades competentes (entre outros, o envio anual de relatório de contas à Secretaria Geral da Presidência do Conselho de Ministros), quer de colaboração com o Estado e autarquias locais na prestação de serviços e na cedência de instalações para a realização das atividades constantes no seu objeto social. Em contrapartida, possibilita o acesso a um conjunto de direito e regalias que se traduzem em isenções fiscais, redução de determinadas taxas e outros benefícios que em muito poderão contribuir para a valorização e desenvolvimento das suas atividades (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).

### **1.3.2 Classificação Internacional**

A problemática da divergência de regras de identificação e regulamentação internacionais para as OSFL, dada a individualidade dos vários sistemas fiscais existentes nos vários países, torna difícil definir a amplitude do terceiro setor.

Posto isto, iremos tomar como referência para classificação do setor o enquadramento dado pelo International Classification of Non-profit Organizations (ICNPO). A razão pela qual escolhemos esta classificação é porque foi também pela mesma que o Instituto Nacional de Estatística realizou sua publicação relativa às OSFL (Conta Satélite das Instituições sem fim lucrativo 2006 – projecto-piloto). Segundo o INE, *“a principal referência metodológica da CSISFL é o «Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts», das Nações Unidas (HNPI), o qual se baseia no Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas de 1993 (SCN 93).”* (Conta Satélite das Instituições sem fim lucrativo, 2006).

Para além do INE, também Lester M. Salamon e Helmut K. Anheier usam esta mesma classificação no seu livro *“In search of the non-profit sector”* (1992).

Assim sendo, e de conforme o ICNPO, podemos distinguir 12 grupos onde se podem enquadrar as OSFL, grupos estes que se dividem em 30 subgrupos:

**Quadro 1 – Classificação internacional das OSFL**

<b>Grupos</b>	<b>Subgrupos</b>
<b>1. Cultura e Recreio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arte e cultura</li> <li>• Desporto</li> <li>• Clubes sociais e Outras atividades recreativas</li> </ul>
<b>2. Educação e Investigação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensino primário e secundário</li> <li>• Ensino superior</li> <li>• Outros serviços de educação</li> <li>• Investigação</li> </ul>
<b>3. Saúde</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospitais e reabilitação</li> <li>• Casas de saúde</li> <li>• Saúde mental e apoio psicológico</li> <li>• Outros serviços de saúde</li> </ul>
<b>4. Serviços Sociais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Serviços sociais</li> <li>• Emergência e resgate</li> <li>• Apoio e manutenção do rendimento</li> </ul>
<b>5. Ambiente</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ambiente</li> <li>• Proteção animal</li> </ul>
<b>6. Desenvolvimento e Habitação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento económico, social e comunitário</li> <li>• Habitação</li> <li>• Emprego e formação</li> </ul>
<b>7. Lei, Direitos e Política</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações cívicas e de defesa de direitos dos indivíduos</li> <li>• Serviços legais</li> <li>• Organizações políticas</li> </ul>
<b>8. Filantropia e Promoção do Voluntariado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fundações para o financiamento</li> <li>• Outros intermediários filantrópicos e promoção do voluntariado</li> </ul>
<b>9. Atividades Internacionais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atividades internacionais</li> </ul>
<b>10. Religião</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações e congregações religiosas</li> </ul>
<b>11. Associações Patronais, Profissionais e Sindicatos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associações patronais</li> <li>• Associações profissionais</li> <li>• Sindicatos</li> </ul>
<b>12. Não Especificado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não especificado</li> </ul>

Fonte: ICNPO

## **2. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado**

### ***2.1. Introdução***

O Estado necessita de efetuar despesas de modo a satisfazer as necessidades coletivas dos seus utentes, nomeadamente as necessidades de ensino, segurança, saúde e de defesa nacional. O sistema fiscal terá como principal objetivo financiar estas necessidades, como previsto no n.º 1 do art.º 103º da Constituição da República Portuguesa *“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*. Este aspeto também é referido na Lei Geral Tributária, mais concretamente no seu art.º 5.º n.º 1 *“A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”*.

O imposto assume-se como o principal meio de satisfação das necessidades do Estado, sendo este definido como *“(…) uma prestação patrimonial, definitiva, unilateral, estabelecida pela lei, a favor de entidades que exerçam funções públicas, para satisfação de fins públicos, que não constitui sanção ou um ato ilícito, nem depende de qualquer vínculo anterior.”* (Carlos, Antunes, Durão, & Pimenta, 2012).

Existem várias classificações para agrupar os vários tipos de impostos. O mesmo se pode dizer dos critérios que subjazem a tais classificações, dos quais se pode selecionar uma abordagem àqueles que se consideram os mais importantes (Carlos, Antunes, Durão, & Pimenta, 2012).

Entre as características mais relevantes, os impostos podem ser: estaduais e não estaduais; diretos e indiretos; sobre o rendimento, sobre o património, e sobre a despesa; reais e pessoais; proporcionais, progressivos, e regressivos; periódico e de obrigação única; principais e acessórios.

No âmbito do tema da dissertação, o tipo de impostos cuja relevância é importante abordar são os impostos sobre o consumo, mais propriamente, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

### ***2.2. História do Imposto sobre o Valor Acrescentado***

O IVA como imposto nasce da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos, sendo que o primeiro país a desenvolver e aplicar a este tipo de imposto foi a França. Com o objetivo de minorar os efeitos dos impostos cumulativos da imposição em cascata, a legislação francesa introduziu um sistema de suspensão de imposto para os bens consumidos fisicamente na produção, sendo este sistema chamado de *régime suspensif*.

Observou-se porém que este sistema facilitava a fraude fiscal e como tal, em 1948, foi substituído por um sistema de crédito de imposto que conduzia a resultados semelhantes, eliminando também os efeitos cumulativos. Este novo sistema não dispensava o comprador de suportar o imposto aquando da compra, mas permitia a dedução desse mesmo imposto suportado ao imposto incidente sobre as suas vendas. Esta solução do crédito do imposto constitui a técnica base do IVA.

Inicialmente, em França, a dedução do imposto suportado apenas estava prevista para as compras dos bens fisicamente consumidos no processo de produção (*déduction phisque*). Em 1954 passou a ser permitido que o conteúdo fiscal dos próprios equipamentos fosse também objeto de dedução, passando assim a haver a par da *déduction phisque*, a *déduction financière*, anulando-se, desta forma, substancialmente os efeitos cumulativos.

Estava assim completada a evolução e o imposto recebeu o nome de *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) (Basto, s.d.).

Posteriormente, a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia implicou a adoção do chamado “sistema comum do IVA”, regulado por várias diretivas, em que assumiu particular relevo a designada Sexta Diretiva, a Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio. O imposto sobre o valor acrescentado veio assim substituir o antigo imposto de transações que vigorava em Portugal há vinte anos, constituindo uma importante reforma do sistema da tributação indireta e uma substancial alteração ao modelo de tributação geral do consumo até então em vigor.

O imposto sobre o valor acrescentado foi introduzido no sistema fiscal português pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, entrando posteriormente em vigor no dia 1 de janeiro de 1986.

### ***2.3. Características e método de cálculo do IVA***

O imposto sobre o valor acrescentado é regulamentado pelo Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e é caracterizado em termos gerais por ser:

- um imposto geral sobre o consumo, pois incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviço, as aquisições intracomunitárias e importações (artigo 1º CIVA);
- um imposto plurifásico, pois é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista;
- sendo um imposto plurifásico não é cumulativo, pois o pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto (art.º 19ºss CIVA);



- um imposto proporcional, porque o imposto a pagar varia proporcionalmente, consoante a base tributável, por aplicação de uma taxa única - podendo a mesma ser de 23% (normal), 13% (intermédia) ou 6% (reduzida) em Portugal Continental, consoante o tipo de operação.).<sup>1</sup>

De acordo com o preâmbulo CIVA, o “IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase”.

A técnica utilizada para o cálculo do IVA a entregar ao estado pelo sujeito passivo é o método de crédito do imposto. Isto é, os vários operadores económicos liquidam o IVA nas suas vendas, sendo-lhes permitido deduzir o respetivo IVA suportado nas suas compras, chegando assim à Autoridade Tributária apenas a parte referente ao “Valor Acrescentado” de cada fase do circuito económico.

O preâmbulo do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado também refere no seu N.º4 que *“A dívida de cada operador económico é calculada pelo método do crédito do imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplicada a taxa do valor global das transações da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respetivas faturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado.”*

O IVA, tal como foi implementado, opera com um método de cálculo da dívida fiscal dos operadores económicos a que se dá o nome de método indireto subtrativo, método do crédito de imposto ou ainda método das faturas.

Assim sendo, os sujeitos passivos que se encontrem no regime geral de tributação, quando realizem operações sujeitas a IVA e dele não isentas, devem mencionar qual o imposto a pagar repercutido nas faturas (DL 197/12, de 24 de agosto).

Para o apuramento do IVA (que decorre do disposto do artigo 19.º a 26.º e 78.º do CIVA), os sujeitos passivos devem ter em consideração o montante global do IVA incidente sobre as transmissões de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias de bens que realizaram durante o período de tributação em causa - mensal ou trimestral - indicado pelo artigo 41.º do mesmo código. A esse montante devem, por sua vez, deduzir o valor do IVA que foi suportado sobre nas aquisições de bens e serviços durante esse mesmo período.

---

<sup>1</sup> AS TAXAS PARA A REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA SÃO DE 22%, 12% E 5%, E PARA A REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES DE 16%, 9%, E 4%, PARA A TAXA NORMAL, INTERMÉDIA, E REDUZIDA RESPECTIVAMENTE.

No resultado apurado da operação descrita anteriormente, quando o valor do IVA incidente sobre as operações tributáveis efetuadas for superior ao valor deduzido pelas aquisições, o sujeito passivo é constituído devedor do Estado no montante que resulta da diferença. Quando suceder a situação inversa, ou seja, quando o valor do IVA suportado nas aquisições é superior ao valor do IVA liquidado nas transmissões tributáveis, o sujeito passivo passa a estar numa situação de credor, podendo fazer transitar esse crédito para períodos de tributação seguintes ou, dentro dos devidos requisitos, solicitar o despectivo reembolso.

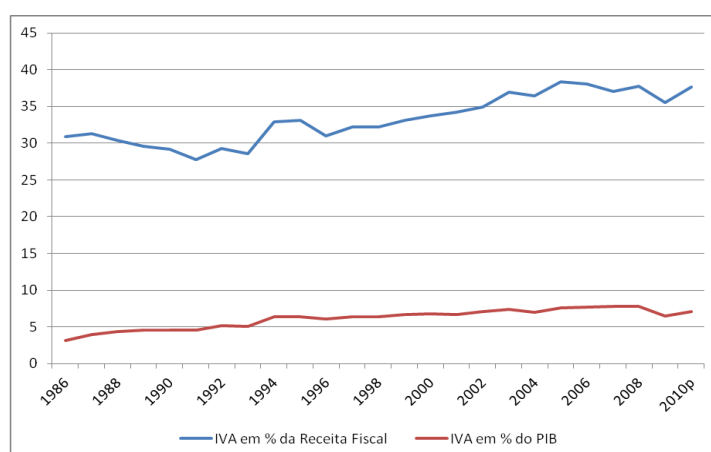
## ***2.4. Relevância do IVA na Receita Fiscal em Portugal***

Nos modernos sistemas de economia de mercado, as receitas públicas, mais significativas do ponto de vista quantitativo e qualitativo, são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência de um “dever genérico de cobertura dos encargos públicos”, como afirma Franco (1997: 58).

Neste subcapítulo, iremos realizar uma pequena abordagem sobre a evolução do IVA no sistema fiscal português e a sua crescente relevância em termos de receita fiscal para o Estado.

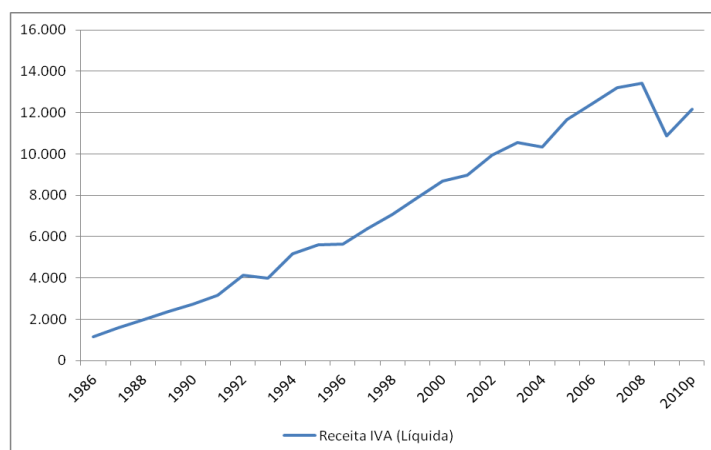
Como já referido anteriormente, o IVA foi introduzido de forma a adotar o sistema comum de IVA europeu. Desde a sua entrada em vigor, em 1986, o IVA tem sido um imposto de crescente importância no âmbito dos impostos indiretos, como no valor global da receita fiscal cobrada pelo Estado.

**Gráfico 7: Receita do IVA do Estado (Líquida de Reembolsos) em percentagem da Receita Fiscal e do PIB - Conta Geral do Estado**



Fonte: Portal das Finanças

**Gráfico 8: Receita do IVA do Estado (Líquida de Reembolsos) em euros**



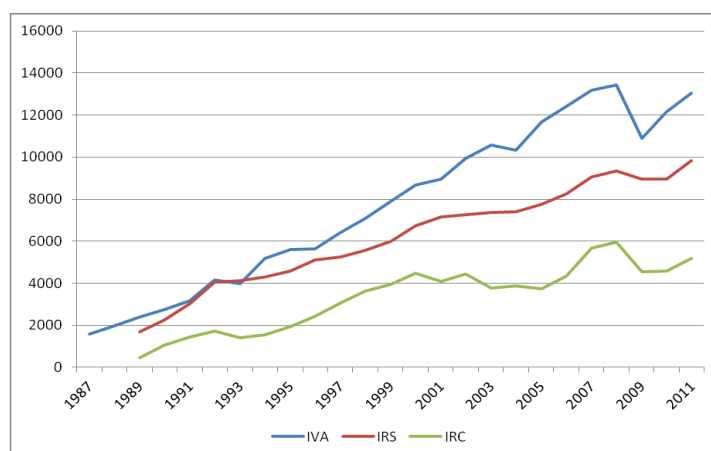
Fonte: Portal das finanças

Nota: p – Provisório; Valores em 10<sup>6</sup>

Como é possível observar no gráfico 7, a receita do IVA tem vindo a crescer em termos percentuais no total da receita fiscal cobrada pelo Estado, ainda que não forma exponencial, mas não deixa de ser relevante referi-lo. O mesmo acontece quando se analisa a evolução do IVA em percentagem do PIB.

Já no gráfico 8, é notável o aumento gradual de valores de IVA arrecadados pelo Estado, fruto também do aumento das taxas do imposto e do crescimento da economia portuguesa. No entanto, não deixa de ser relevante referir que em 1986 o Ministério das Finanças obteve de receita líquida de IVA cerca de 1.172 milhões e 500 mil euros, valor que cresceu aproximadamente 12 vezes nos 22 anos seguintes, onde o valor arrecadado foi de 13.427 milhões e 500 mil euros no ano de 2008.

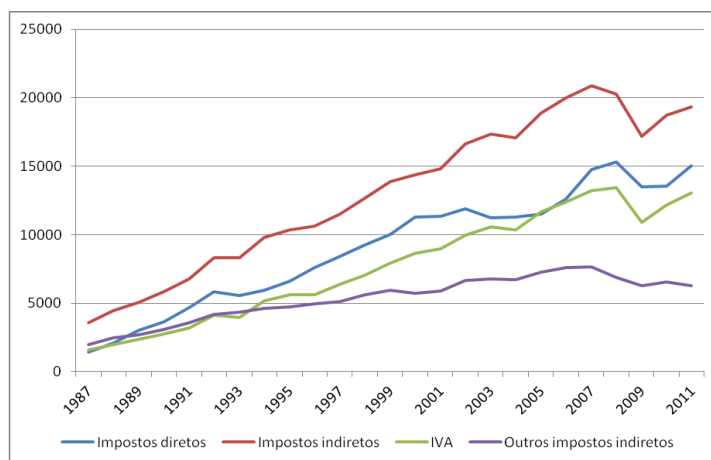
**Gráfico 9: Receita Fiscal do IVA, IRS e IRC**



Fonte: PORDATA, Bases de Dados do Portugal Contemporâneo.

Nota: Valores em 10<sup>6</sup>

**Gráfico 10: Receita fiscal dos Impostos indiretos e impostos diretos, e do IVA e outros impostos indiretos**



Fonte: PORDATA, Bases de Dados do Portugal Contemporâneo  
Nota: Valores em 10<sup>6</sup>

No gráfico 9, apresentado anteriormente, é possível verificar que dos três impostos mais relevantes e com maior peso no total das receitas fiscais do estado (o IVA, o IRS e o IRC), o IVA é aquele cuja tendência para se afastar dos restantes é mais notória. Apesar de entre 1991 e 1994, o IVA e o IRS terem arrecadado para os cofres do Estado sensivelmente a mesma receita fiscal (cerca de 4 mil milhões de euros cada), nos anos posteriores é bastante evidente o distanciamento do principal imposto indireto dos restantes dois impostos sobre o rendimento. Isto acontece de tal forma que, em 2008 o IVA arrecada uma receita líquida de quase 13.500 milhões de euros, enquanto as receitas do IRS ficam-se sensivelmente pelos 9 350 milhões de euros e as do IRC pelos 6 000 milhões.

Os dados expostos no gráfico 10 permitem-nos analisar a evolução dos impostos indiretos (onde se inclui o IVA) e diretos, e compará-los diretamente com o do IVA. Da análise pode-se concluir, antes de mais, que o IVA é o imposto indireto que mais receitas fiscais arrecada para o Estado, e isto acontece de tal forma que, toda a evolução dos impostos diretos está diretamente ligada à evolução do IVA.

Constata-se também que os valores de receita fiscal arrecadados pelo Estado através dos impostos diretos são no geral pouco superiores ao total do valor líquido do IVA arrecadado, ou seja, só o próprio IVA acaba por ser tão importante em termos de receita fiscal para o Estado como todos os impostos diretos juntos. Em 2005, o valor de IVA arrecado chegou a ser superior ao total dos impostos diretos, tendo contribuído para os cofres do Estado com 11.671 milhões de euros, face aos 11.519 milhões € obtidos por todos os impostos diretos.

Fica assim demonstrado que nas últimas décadas em Portugal, as reformas dos impostos tiveram, para além de objetivos específicos, a preocupação do aumento da tributação da despesa (consumo), em detrimento da tributação dos rendimentos, que foi a prática normalmente preferida das décadas de 50 e de 60 do século XX (Silva, 2010).

### ***2.5. Desenvolvimentos recentes em sede de IVA***

Em 2010 foi apresentado pela Comissão Europeia um Livro Verde sobre o futuro do IVA (COM (2010) 695 final). O objetivo do mesmo é trazer para a discussão pública as problemáticas do atual sistema em vigor, e ambicionar por um sistema de IVA mais simples, mais sólido e mais eficaz.

A Comissão Europeia procura assim lançar um amplo processo de consulta das partes interessadas sobre o funcionamento do sistema de IVA em vigor e o modo como deve ser reestruturado.

São apresentadas questões chave do presente sistema de IVA em vigor a considerar a fim de se criar um sistema de IVA mais sólido, simples e eficaz. Entre estas questões chave encontra-se a questão das isenções do CIVA (problemática que iremos abordar mais detalhadamente no capítulo 3).

De acordo com o Livro Verde, as isenções são contrárias ao próprio princípio do imposto como imposto de ampla incidência. Alargar a base de incidência mediante a redução do número de isenções permitiria reforçar a eficácia e neutralidade do imposto, constituindo uma válida alternativa ao aumento das taxas de IVA.

As isenções previstas na Diretiva do IVA, que se referem a certas atividades de interesse público (por razões sociais, educativas e culturais, por exemplo) ou atividades, devido, por exemplo, a aspetos técnicos relativos à aplicação do IVA a operações subjacentes (serviços financeiros e jogos de fortuna) ou a interferência com outros impostos (operações relacionadas com imóveis), necessitam de ser revistas, nomeadamente à luz das alterações económicas e tecnológicas. Da mesma forma que as isenções de interesse público associadas a organismos públicos também carecem de discussão.

A temática da dedução do IVA também merece claro destaque no que se refere a revisões futuras propostas pelo Livro Verde (Esta questão da não dedutibilidade do imposto suportado será desenvolvida de uma forma mais específica no capítulo seguinte do presente trabalho). O direito a deduzir o IVA pago a montante constitui um fator fundamental deste imposto para garantir a neutralidade a nível das empresas. É assim tido como um fator-chave o alargamento da dedutibilidade do IVA, da mesma forma que como e quando deverá a dedução ser efetuada também constitui um fator relevante.

Sugere-se que, em prol da neutralidade do imposto, o IVA incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades económicas tributadas deve ser inteiramente dedutível. Pode ser um objetivo difícil de alcançar, e garantir a igualdade das condições de concorrência das empresas da EU sempre que os bens ou serviços sejam utilizados para fins múltiplos (atividades tributadas, atividades isentas ou utilização para fins não profissionais) e o destino desses bens e serviços evolua durante a sua vida económica.

Certamente é necessário manter algumas restrições no direito à dedução, nomeadamente para os casos em que os bens e serviços são utilizados igualmente para fins não profissionais, mas deve-se procurar garantir a neutralidade e refletir a realidade económica, em vez de essas restrições constituírem um meio para gerar receitas adicionais.

Também se sugere uma dedução do imposto nos pagamentos efetivos dos bens ou serviços (contabilidade de caixa), passando a IVA a ser exigível e dedutível aquando do pagamento da entrega ou prestação, permitiria que todas as partes beneficiassem da neutralidade em termos de fluxos de tesouraria.

É indicado também no Livro Verde que, geralmente, a dedução do IVA é feita mediante a compensação do IVA dedutível e do IVA liquidado. Quanto esta compensação confere ao sujeito passivo o direito a um reembolso, as administrações fiscais têm abordagens diferentes, dado o reembolso implicar alguns riscos de fraude. Este risco não deve ser utilizado como justificação para adiar indevidamente o direito à dedução.

Clotilde Palma (2012) refere que o sistema comum necessita de ser adaptado às novas exigências, sem no entanto desvirtuar o mecanismo do imposto tal como concebido e respeitado a equidade. Relativamente à burocracia e custos de cumprimento, os principais problemas respeitam à existência de duplicação de obrigações e de obrigações declarativas desnecessárias. A diretiva do IVA deveria ser alterada no sentido de eliminar algumas das obrigações declarativas que aí são previstas e harmonizar os prazos de entrega de outras.

### 3. Tratamento das Organizações Sem Fins Lucrativos em sede de IVA

#### 3.1. Enquadramento geral e principais conceitos

Como já foi referido no capítulo anterior, o IVA, de acordo com o n.º1 do seu artigo 1.º, incide **objetivamente** sobre:

- As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- As importações de bens.

Para que as operações indicadas anteriormente sejam sujeitas a tributação, é necessário que as mesmas sejam realizadas por um sujeito passivo do imposto. Desta forma, a alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA estabelece que são considerados **sujeito passivo** de IVA as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam quaisquer atividades de produção, comércio ou prestação de serviço. Nesta noção de sujeito passivo, incluem-se assim as entidades que, apesar de não prosseguirem o lucro, realizem transmissões de bens ou prestações de serviços enquadráveis no âmbito de incidência objetiva do imposto.

São também sujeitos passivos de imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de acordo com a legislação aduaneira, realizem importações, como definido pela alínea b) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA. Da mesma forma que, também o n.º 1 do artigo 2.º do RITI, se estabelece que são considerados sujeitos passivo de imposto às pessoas singulares ou coletivas que realizarem aquisições intracomunitárias de bens ou serviços.

Não são considerados sujeitos passivos de IVA o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, quando as mesmas se encontrem a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, como indicado no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência. Esta não sujeição não se aplica quando o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público exerçam alguma das atividades referidas no n.º3 do artigo 2.º do CIVA.

O artigo 3.º do CIVA define o que se deve considerar “**transmissão de bens**”. Segundo o n.º1 desse mesmo artigo, de forma geral, considera-se “*transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.*” Para além das operações enquadráveis no referido pelo n.º 1 do artigo

3.º, o legislador considera ainda como transmissão de bens as operações descritas no n.º 2 e n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, no n.º 2 do artigo 7.º do RITI, e no n.º 2 do artigo 3.º do Regime do IVA aplicável às operações relativas a ouro para investimento, situações estas que não iremos aprofundar dada a sua pouca relevância para o tema em questão.

São **prestações de serviços** para efeitos de IVA *“as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”*, como definido pelo n.º 1 do artigo 4.º do CIVA. Para além do conceito genérico já referido, é necessário ter em conta o n.º 2 e 3 do mesmo artigo, sendo também consideradas prestações de serviços: a utilização de bens da entidade em fins não empresariais ou em setores de atividade isentos sem direito à dedução, desde que esses bens, ou os elementos que os constituem, tenham originado inicialmente direito à dedução, total ou parcial; prestação de serviços a título gratuito, efetuadas pela entidade, em benefício do seu titular, do seu pessoal ou, de um modo geral, para finalidades estranhas à empresa; entrega de um bem móvel corpóreo produzido ou montado sob encomenda quando os materiais tenham sido fornecidos, no todo ou em parte, pelo dono da obra; cessões de contratos com praticantes desportivos, bem como as respetivas indemnizações de promoção e valorização.

O artigo 5.º do CIVA tem como objetivo delinear o conceito de **importação de bens** para que lhes seja afeta a sujeição prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º. Segundo o artigo 5.º, são consideradas importações de bens a entrada em território nacional de: bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontram em livre prática ou que tenham disso colocado em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira; bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática. É considerado “país terceiro” um país que não pertença à Comunidade Europeia de acordo com os critérios definido pela alínea c) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA. Para além disto, segundo o n.º 2 do artigo 5.º, para que se verifique uma importação de bens para efeitos de IVA é necessário que aqueles bens, aquando da sua entrada em território nacional, não estejam colocados em qualquer um dos regimes ou procedimentos aduaneiros.

Segundo o artigo 3.º do RITI, considera-se, de forma geral, **aquisição intracomunitária de bens** a *“obtenção do poder de dispor por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destas, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.”*



### **3.2. A sujeição das OSFL e discriminação do artigo 10.º do CIVA**

Como já foi referido anteriormente, a definição de sujeito passivo em sede de IVA abrange todas as pessoas singulares ou coletivas que exerçam, habitualmente ou ocasionalmente, uma atividade económica considerada como transmissão de bens ou prestação de serviços. Desta forma, o conceito de sujeito passivo *“descarta o fim ou o resultado da atividade económica prosseguida, não assumindo relevo, nomeadamente, se é visado ou obtido um lucro [...] e a circunstância de uma entidade poder ser qualificada como um organismo sem finalidade lucrativa, em conformidade com a legislação fiscal ou extrafiscal, não obsta a que a mesma detenha a qualidade de sujeito passivo de imposto.”* (Laires, 2012).

Assim sendo, a maioria das Organizações Sem Fins Lucrativos estão obrigadas ao cumprimento das disposições constantes no CIVA, ainda que a maioria das suas atividades possa estar isenta de IVA em virtude da sua função e papel social, como iremos aprofundar mais à frente no ponto 3.3.

Apesar de o CIVA não distinguir em termos de sujeição do imposto a prossecução ou não do lucro por parte das entidades, algumas disposições do artigo 9.º do CIVA proporcionam essa distinção. Como tal, considera-se importante abordar de forma exhaustiva o que são considerados, para efeitos do CIVA, organismos sem finalidade lucrativa. Assim sendo, e conforme o artigo 10.º do CIVA:

*“Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:*

- a. Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- b. Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c. Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d. Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.”*

Esta premissa para uma isenção de carácter pessoal, incidindo apenas sobre organismos que se encontram desprovidos da persecução do lucro, tem por base a legislação europeia, mais propriamente a Diretiva do IVA (DIRECTIVA 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado) e o seu artigo 133.º. De acordo com este diploma e o artigo referido, é necessário verificar-

se pelo menos um dos seguintes requisitos para o enquadramento como organismos sem fins lucrativos (não aplicável a organismos de direito público):

*“Os Estados – Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 11 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:*

- e. Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetos à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;*
- f. Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- g. Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito a às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;*
- h. As isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.”*  
(Conf. Art.º 133.º da Diretiva do IVA).

No entanto, como se pode verificar mediante uma comparação entre o artigo 10.º do CIVA e o artigo 133.º da Diretiva do IVA, o legislador português optou por exigir uma verificação cumulativa de todos requisitos presentes no artigo 10.º enquanto a Diretiva do IVA assim não o exige. Outra diferença constatável é que na legislação portuguesa o conceito de organismos sem finalidade lucrativa não exclui os entes de direito público, como também permite que sejam consideradas entidades privadas que prossigam o lucro, mas que ao verificarem cumulativamente os requisitos do artigo 10.º, possam ser consideradas com organismos sem fins lucrativos nas atividades em questão.

Desta forma, o legislador português estende a certos organismos com finalidade lucrativa as isenções ligadas as áreas como a saúde, formação profissional e ensino, segurança social e assistência social, por exemplo.

### 3.3. Conceito de “organismo”

O termo “organismo” referido inúmeras vezes nas várias alíneas dos artigos 132.º e 133.º da Diretiva do IVA podem dar origem a discussões sobre que tipo de pessoas - singulares ou coletivas – que podem ser enquadradas neste conceito. De modo a esclarecer esta questão, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se tomando assim uma posição. No acórdão de 7 de Setembro de 1999 (C-216/97, *Gregg*, Colect. p. I-4947, n.ºs 17 e 18), acerca das isenções atualmente vertidas nas alíneas b) e g) do n.º1 do artigo 132.º da Diretiva do IVA, o TJUE considerou que:

*“(…) os termos «estabelecimento» e «organismo» são, em princípio, suficientemente amplos para incluir pessoas singulares. Além disso, deve dizer-se que nenhuma das versões linguísticas do artigo 13.º A, da Sexta Diretiva inclui a expressão «pessoa coletiva», a qual seria clara e inequívoca, em vez dos termos mencionados. Esta circunstância milita em favor do facto de, ao utilizar estes, o legislador comunitário não ter a intenção de limitar o benefício das isenções visadas por esta disposição apenas às operações realizadas por pessoas coletivas, antes entender alargar o âmbito destas isenções às operações efetuadas por pessoas singulares.”*

Complementando, no número 18 do mesmo acórdão:

*“É certo que as noções de «estabelecimento» e «organismo» sugerem a existência de uma entidade individualizada que desempenha uma função especial. Estas condições são, no entanto, preenchidas não apenas pelas pessoas coletivas mas também por uma ou diversas pessoas singulares que exploram uma empresa.”*

Esta não discriminação entre pessoas singulares e pessoas coletivas acontece também de modo a não violar o princípio da neutralidade e o da não distorção da concorrência.

Ainda no mesmo enquadramento, o TJUE reiterou-se no acórdão de 3 de abril de 2003 (C-144/00, *Hoffmann*, Colect. p. I-2921, n.º 24) que:

*“o termo «organismo» é, em princípio, suficientemente amplo para incluir pessoas singulares e coletivas e que o benefício das isenções visadas por esta disposição não se restringe apenas às operações realizadas por pessoas coletivas, mas pode alargar-se às operações efetuadas por pessoas singulares”.*

### 3.3.1. Caracterização do fim não lucrativo

De acordo com o artigo 132.º da Diretiva do IVA, artigo este que serve de base ao artigo 9.º do CIVA, é estabelecido como condição para a isenção que as operações aí enunciadas sejam prosseguidas por organismos sem fins lucrativos – caso da alínea l) e m) do n.º1 do artigo 134.º. Assim sendo, o legislador reserva, de forma explícita, que aquela isenção seja apenas aplicada a entidades cujo objetivo não é a procura do lucro, sendo que os requisitos para enquadrar estas entidades são enumerados no artigo seguinte – artigo 133.º da Diretiva.

No entanto, a forma como o artigo está exposto pode suscitar dúvidas quanto ao tipo de constituição do sujeito passivo passível de ser enquadrado no conceito de organismo. *“Na perspetiva do TJUE, o princípio da neutralidade seria prejudicado se, não tendo a legislação interna ou da UE expressamente restringido a aplicação de uma isenção aos organismos sem finalidade lucrativa, viesse a dar-se um tratamento diferente entre as entidades que prosseguissem o lucro e as que não o visassem.”* (Laires, 2012).

Posto isto, e conforme o acórdão do TJUE de 21 de março de 2002 (C174/00) no seu número 28,

*“o facto de um organismo realizar ulteriormente benefícios, ainda que tente obtê-los ou os gere de forma sistemática, não é suscetível de pôr em causa a qualificação inicial do organismo, enquanto esses benefícios não forem distribuídos a título de lucros aos membros. Evidentemente que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva não proíbe os organismos visados por esta disposição de encerrarem o seu exercício com um saldo positivo.”*

Desta forma, o que se pretende é que as OSFL não sejam excluídas da isenção pelo fato de terem obtido saldo positivo no exercício fiscal, mas sim que não sejam geradores de lucro destinados a ser distribuídos aos seus membros.

*“Com efeito (...) não são os resultados, na aceção de excedentes obtidos no final de um exercício, que impedem que um organismo seja qualificado como «sem fins lucrativos», mas sim os lucros, na aceção de vantagens pecuniárias a favor dos membros.”* (Acórdão TJUE, 21 de março de 2002, Processo 174/00, nº 33).

Assim sendo, de acordo com o artigo 10.º do CIVA, só são considerados organismos sem fins lucrativos aqueles que:

*a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;”*

### 3.3.2. Órgãos estatutários do organismo

Na legislação portuguesa, conforme a alínea a) do artigo 10.º do CIVA, apenas poderão ser considerados OSFL os que, entre outros requisitos, *“Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração”*. Este disposto tem por base o artigo 113.º da Diretiva do IVA, nomeadamente, a sua alínea b) do número 1.

De acordo com o TJUE, no seu acórdão de 21 de março de 2002 (C-267/00, Zoological Society of London, Colect. p. I-3353), nos seus números 19 a 23, conclui-se que esta condição do artigo 133.º só diz respeito às pessoas ligadas diretamente à gestão e administração a nível de topo e não a todas as pessoas afetas ao organismo. Assim sendo, esta imposição não invalida que as OSFL empreguem pessoal remunerado, visto que a prática corrente de muitos destes organismos obriga o recurso a essas pessoas para garantir a satisfação das respetivas incumbências, pelo que, a exigência de a gestão e a administração serem asseguradas essencialmente a título gratuito não diz respeito às pessoas que efetuam as tarefas de pura execução (Laires, 2012).

No seguimento desta questão, o advogado-geral Jacobs, no n.º 31 das suas conclusões apresentadas a 13 de dezembro de 2001 (caso *Zoological Society of London*), refere que o objetivo da condição em apreço parece ser uma *“separação de poderes”*, o que, na sua visão, se justifica inteiramente, uma vez que *“certos indivíduos podem ter interesse nos resultados da exploração, mas não devem estar na posição de influenciar esses resultados, enquanto outros, que podem estar numa posição de os influenciar, não devem ter interesse neles, para que quaisquer decisões que tomem não sejam afetadas por considerações de lucro privado, quer direto ou indireto”* (Laires, 2012).

No entanto, e ainda em análise à alínea b) do artigo 133.º no que diz respeito ao excerto *“Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito”*, o número 24 a 28 das mesmas conclusões indicadas no parágrafo anterior referem que, a haver remuneração atribuída ao administradores e gestores de topo, esta terá que ser insignificante ou meramente simbólica, caso contrário, essa remuneração constituirá um interesse financeiro por parte daqueles órgãos de gestão.

Há ainda que ter em conta também a opinião reiterada pelo advogado-geral Jacobs, também nas mesmas conclusões apresentadas a 13 de dezembro 2001, no seu número 47, referindo-se ao caso C-174/00, onde ainda refere que *“não é suficiente averiguar apenas uma distribuição manifesta de lucros sobre a forma, por exemplo, de um rendimento direto dos investimentos representados pelas contribuições para os ativos do organismo. Pelo menos em certas circunstâncias, uma tal distribuição pode também adotar a forma de remunerações invulgarmente elevadas dos empregados, direitos sobre*

*ativos cujo valor aumenta, dando assim lugar a enriquecimento em caso de redistribuição ou dissolução, a adjudicação a membros de contratos de fornecimento, a preços mais elevados ou não do que a taxa do mercado, ou a organização de “competições” desportivas nas quais todos os membros ganhem prémios. Sem dúvida que podem imaginar-se outros métodos de distribuição dissimulada” (Laires, 2012)*

### **3.3.3. Disponibilização de elementos contabilísticos**

Segundo a alínea b) do artigo 10.º do CIVA, para que as entidades sejam consideradas organismos sem fins lucrativos em sede de IVA, estas têm, entre outros requisitos, que possuir um sistema de escrituração que abranja todas as atividades, o qual deverá ser colocado à disposição da Administração Tributária, para a devida comprovação.

Sobre esta situação, é necessário ter em conta o disposto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, decreto este que aprovou o regime de normalização contabilística para a entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL), que faz parte integrante do Sistema de Normalização Contabilístico constante no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

Segundo este regime de normalização contabilística para as ESNL, conforme o seu artigo 10.º número 1:

*“Ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras.”*

Verificando-se esta possibilidade de dispensa, o requisito da alínea b) do art.º 10.º do CIVA não implica a elaboração de contabilidade organizada, referindo-se apenas a um sistema de escrituração (em base de caixa). Só assim não o será, se o organismo em causa para efeitos de IRC ou IRS estiver obrigado a dispor de contabilidade organizada.

É necessário ainda ter em conta que o n.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 estabelece, todavia, que as que optem pela dispensa da aplicação da normalização contabilística prevista pelo n.º 1 do mesmo decreto, ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

### 3.3.4. Preços praticados pelos organismos

Uma das condições definidas pelo artigo 10.º CIVA, nomeadamente no sua alínea c), é que as OSFL *“Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto.”*. Esta condição, tem por base a alínea c) do artigo 133.º da Diretiva do IVA, e é um dos requisitos exigidos para que estejamos perante um organismo sem fins lucrativos para efeitos de imposto sobre valor acrescentado.

Desta forma, e com a intenção de garantir o cumprimento do requisito anterior, as OSFL poderão solicitar a um organismos externo, nomeadamente ao ministério que tutela o respetivo setor em causa, que verifique e/ou estabeleça administrativamente preços que respeitem a presente condição.

Não obstante do disposto anteriormente, estes preços deverão ser fixados em função do interesse público dos utentes nas atividades praticadas por estas mesmas organizações.

*“O objetivo da alínea c) parece ser assegurar que as pessoas que são os utentes, adquirentes ou destinatários finais dos bens e serviços disponibilizados pelos organismos sem finalidade lucrativa sejam realmente beneficiadas pelo facto de esses organismos terem direito à isenção. Uma vez que a isenção é conferida aos organismos em prol dos utentes, é de elementar lógica que estes últimos possam beneficiar da atividade daqueles em condições económicas mais favoráveis do que se recorressem às empresas comerciais” (Laires, 2012).*

No caso de não se homologar administrativamente os preços a aplicar, a segunda parte da alínea c) do artigo 10.º do CIVA obriga a que as OSFL exerçam preços inferiores aos praticados pelas empresas comerciais, sujeitas e não isentas a tributação, perante o mesmo tipo de bens e serviços.

A razão desta imposição é novamente explicada por Laires (2012), constatando que *“(...) se for possível aos utentes obter no mercado, junto das empresas comerciais, a preços mais baixos ou idênticos, os mesmos bens e serviços, não se justificaria o benefícios fiscal atribuído a certas entidades e a consequente receita orçamental cessante que representa para o erário público.”*.

Perante a inexistência de preço homologado e na impossibilidade de recorrer à comparação com preços de empresas comerciais, por força da atividade exercida pela OSFL não se enquadrar em nenhum mercado equiparável, a alínea c) do artigo 10.º do CIVA, e consequentemente a alínea d), deixam de ser considerados para efeitos de isenção, passando assim a ser apenas requerido o disposto na alínea a) e b).

### **3.3.5. Não distorção da concorrência**

A isenção conferida às OSFL, no exercício das suas atividades normais pelos vários normativos de direito interno, no caso de Portugal, pelo CIVA, têm como limite a não distorção da concorrência.

Neste enquadramento, o CIVA, na sua alínea d) do artigo 10.º, faz depender o conceito e a qualidade de organismos sem finalidade lucrativa, impondo que “não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto”. Isto é, a isenção funciona até ao momento em que tais organismos não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto. Por outras palavras, utilizando a terminologia da Diretiva do IVA, os benefícios dessas isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.

Neste enquadramento, o CIVA, na sua alínea d) do artigo 10.º, faz depender o conceito e a qualidade de organismos sem finalidade lucrativa, impondo que “não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto”.

Como primeira análise resulta, desde logo, segundo Rui Laires, uma formulação não muito rigorosa do ponto de vista terminológico já que os organismos em análise pelo facto de não liquidarem IVA não deixam de ser, conceptualmente, qualificáveis como sujeitos passivos de imposto. Em bom rigor, só um sujeito passivo do imposto pode usufruir da isenção. Ao invés, estaríamos a falar de não sujeição a imposto. (Laires, 2012)

Após estas considerações iniciais, importa referir que na opinião da maioria dos autores, da doutrina e da jurisprudência, o que se pretende é garantir que os OSFL, beneficiários de certas isenções (nos termos do artigo 9.º do CIVA) não interfiram na economia em concorrência direta com entidades enquadradas no regime normal de IVA.

Como é evidente, não se afigura fácil, quer para a Administração Tributária, quer para os operadores em geral, avaliarem, ou melhor, quantificarem a ocorrência de distorções de concorrência. Esta avaliação pressupõe, em nossa opinião, entre outros, o conhecimento aprofundado dos setores de atividade e, mais importante ainda, das condições específicas do caso em análise.

Esta problemática não se centra só nas pessoas de direito privado. O nº 2 do artigo 2.º do CIVA confere ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público a condição de não sujeitos passivos, quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, ainda que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que, sublinhe-se, a sua não sujeição não origine distorções de concorrência. O nº 3 do artigo 2.º confere, independentemente da sua qualidade de Estado ou pessoas



coletivas de direito público, qualidade de sujeito passivo quando estas entidades exercem as atividades elencadas neste preceituado, desde que o façam de forma significativa.

Desta primeira reflexão resulta que se torna importante verificar e quantificar a distorção da concorrência, por um lado, bem como medir o que consiste em “de forma significativa”, por outro.

Em primeiro lugar poderíamos encontrar uma definição de concorrência, por exemplo na Lei 19/2012, de 8 de maio – Regime Jurídico da Concorrência. De facto, não encontramos. Quando muito, na secção I – Práticas Restritivas da Concorrência – podemos encontrar algumas práticas proibidas. Persistem, assim, as dificuldades em encontrar um corpo estável para fundamentarmos a nossa reflexão.

Mas retenhamos desde já os ensinamentos de Laires (2012, p. 328) que defende que não está em causa uma interpretação, demasiadamente estrita. Outra ideia que o autor defende prende-se com o facto de considerar que a análise da distorção da concorrência deve ser feita em relação ao conjunto da atividade em causa, enquanto tal, e não especificamente em relação a um mercado em particular, fundamentando a sua opinião no Acórdão *Isle Wight Council* <sup>2</sup>.

Este Acórdão traz à colação a questão da distorção local ou nacional, defendendo que se deve avaliar a distorção da concorrência tendo em consideração a realidade mais vasta do que o ambiente local.

Em modo conclusão Laires afirma que, a propósito da alínea d) do art.º 10.º do CIVA, “o recurso a uma abordagem global de cada setor de atividade parece ser o que melhor assegura a neutralidade do imposto e a segurança jurídica das várias partes envolvidas” (2012, p.332).

O TJUE foi ainda mais longe, através do Acórdão de 20 de novembro de 2003 (C-8/01, *Taksatorringen*), ao defender que a própria isenção que não deve, no imediato, provocar distorção na concorrência também as não pode provocar no futuro.

Em suma, parece-nos que a alínea d) do artigo 10.º do CIVA não é uma cláusula impeditiva para todos os casos onde se verifica concorrência direta, mas deve aplicar-se quando é evidente que a isenção de IVA origine, de facto, distorções da concorrência com as empresas comerciais. Além disto é importante sublinhar que, na opinião de Laires (2012) a distorção da concorrência deve decorrer da própria isenção e não da ineficiência e inoperância das empresas, quer decorrentes dos recursos humanos e técnicos ao seu dispor.

---

<sup>2</sup> ACÓRDÃO C-288/07, DE 16 DE SETEMBRO DE 2008.

Afigura-se assim muito complexa a avaliação da distorção da concorrência. Em termos práticos, cingindo-se ao direito interno, a Administração Tributária, pela via das informações vinculativas, tem contribuído para formar doutrina.

No primeiro caso (Processo A200 2006 039, de 17/11/2006) uma pessoa coletiva pública, solicita se deve ou não sujeitar o IVA a exploração de cantinas e bares que, cuja atividade exerce acessoriamente.

A resposta consiste em atribuir, única e exclusivamente, o título de atividades suscetíveis de gerar distorções de concorrência às atividades inseridas no nº 3 do art.º 2.º do CIVA e, por outro lado, “aquelas que são exercidas de uma forma não significativa”. Curiosamente a Ficha Doutrinária invoca a informação nº 1159, de 27/01/1993, do DSIVA para, oficiosamente, definir o carácter de “exercidas de uma forma significativa”. Isto acontece sempre cujo volume de negócios (dessa atividade) seja inferior a 24.939,89 euros anuais.

Estando em análise a exploração de bares e cantinas, o legislador não teve outra solução que qualificar, para o exercício desta atividade, a OSFL como sujeito passivo de IVA e, atendendo à sua atividade principal (enquadrada no art.º 9.º do CIVA), enquadrá-lo como sujeito passivo misto (que iremos analisar de modo exaustivo no ponto 3.5).

Também a informação vinculativa referente ao Processo 3.149, de 14 de maio de 2012, ao analisar a sujeição a IVA da atividade de exploração de parques de estacionamento, por parte de uma Câmara Municipal, conclui, após fundamentação, que, no caso em apreço, apesar de as referidas atividades serem realizadas no domínio de direito público, com a utilização de prerrogativas de autoridade, não podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA estabelecido no nº 2 do art.º 2.º do CIVA por tal sujeição ser suscetível de poder dar origem a distorções de concorrência não insignificantes.

Pelo exposto, persiste a ideia que a análise da possibilidade de distorção da concorrência é uma questão pouco linear e exige, por regra, uma avaliação casuística, o que, em nossa opinião, poderá gerar uma “manta de retalhos” doutrinária não contribuindo para a afirmação de uma tendência ou doutrina. Por outro lado, das pesquisas efetuadas, apurámos que são escassas as questões neste âmbito solicitadas por OSFL da esfera privada.

Creemos que com a obrigação generalizada da norma de contabilidade para o sector não lucrativo (NCRF-ESNL) surgirão, no curto prazo, maior quantidade de questões relacionadas com esta temática.

### **3.4. Isenções do IVA para as OSFL**

Como já foi referido no início do presente capítulo, dada a natureza, características e objetivos dos impostos sobre o valor acrescentado, o mesmo não contém isenções de carácter pessoal, em respeito, aliás, pelos normativos comunitários aplicáveis, nomeadamente a Sexta Diretiva.

No entanto, quando dada transmissão de bens, prestação de serviços, aquisição intracomunitária de bens ou importação de bens se encontre abrangida pela incidência do IVA, por se verificarem os pressupostos, tal não significa, obrigatoriamente, que a mesma se encontre submetida a efetiva tributação. Para tanto, mostra-se necessário apurar num segundo momento, se não lhe é eventualmente aplicável uma disposição que preveja a isenção do imposto. Isto é, embora determinadas operações estejam inseridas com carácter geral e abstrato no âmbito de incidência do IVA, estas podem beneficiar de uma isenção do imposto previsto no respetivo código.

É ainda necessário acrescentar que, e segundo Rui Laires, *“O âmbito da aplicação das normas de isenção é, em princípio, independente da natureza das entidades que exerçam as atividades nelas descritas, mas há muitos casos em que aquelas normas especificam condições de ordem subjetiva, pelo que, quando tal acontece, a aplicação das isenções depende do tipo ou natureza do sujeito passivo que as prossegue.”* (Laires, 2012). Daí que, mediante esta exceção do CIVA, foi necessário aprofundar o conceito de Organismos Sem Fins Lucrativos no ponto 3.2. para efeitos de IVA.

Posto isto, pode-se aferir que *“à luz das regras de incidência contantes no CIVA a generalidade das organizações constituintes do terceiro sector estão sujeitas a imposto, também é verdade que uma parte muito significativa, se não mesmo a esmagadora maioria das atividades por elas desenvolvidas beneficiam de isenção, embora de uma isenção incompleta, ou seja não liquidam imposto nas transmissões de bem ou prestações de serviços que efetuam, mas não podem deduzir o imposto que suportaram para a realização dessas mesmas atividades.”* (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).<sup>3</sup>

Existem duas grandes áreas de atividade nas operações internas que conferem isenção de imposto sobre o valor acrescentado às organizações sem fins lucrativos. São estas: atividades no âmbito da segurança e assistência social; e atividades do âmbito cultural e religioso.

As alíneas que conferem a isenção de imposto na área da segurança e assistência social são, conforme o artigo 9.º:

---

<sup>3</sup> A PROBLEMÁTICA DA ISENÇÃO INCOMPLETA SERÁ DESENVOLVIDA NO PONTO 3.5.

*6) As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com ela conexas, efetuadas pelo sistema de segurança o social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social. Da mesma isenção beneficiam as pessoas físicas ou jurídicas que efetuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respetivo sistema nacional, desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes ou destinatários dos serviços;*

*7) As prestações de serviços e as transmissões de bens estritamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardim-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes;"*

De referir que este ponto 7 do art.º 9.º necessita, como indicado, de reconhecimento por parte de um Centro Regional de Segurança Social, sendo que para isso, é necessário cumprir os requisitos estabelecidos pelo mesmo. Dada a especificidade desta alínea, a Administração Fiscal emitiu o Ofício Circulado 30071/2004 de 24 de junho, como forma de esclarecimento sobre esta questão.

As alíneas que conferem isenções no âmbito de atividades da área da cultura e religião são:

*"8) As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades;*

*12) As locações de livros e outras publicações, partituras musicais, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas, desde que efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa;*

*13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;*

*14) As prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas, efetuadas por pessoal coletivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;*

*19) As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;*

*20) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2), 6), 7), 8), 9), 10), 12), 13), 14) e 19) deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência;”*

*35) As prestações de serviços a seguir indicados quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio:*

- a) Cedência de bandas de música;*
- b) Sessões de teatro;*
- c) Ensino de ballet e de música;”*

Sobre a alínea 20), é necessário ter em conta o despacho normativo 118/85, de 31 de dezembro, que prevê que apenas poderão ser realizadas 8 manifestações ocasionais por ano promovidas por essas entidades. A isenção do IVA presente na alínea 20) do artigo 9.º do mesmo código incidirá não apenas sobre o direito de acesso às manifestações e aos espetáculos realizados, mas também sobre o conjunto das receitas recebidas pelas entidades beneficiárias realizadas nessa ocasião, como, por exemplo, bufete, bar, aluguer de stands, vendas de programas, lembranças, receitas publicitárias, etc. Essas mesmas entidades devem comunicar previamente tal acontecimento à repartição de finanças da área da sede, indicando o local, a data e o género de manifestação a realizar, sendo que a DGCI poderá, mediante requerimento devidamente fundamentado, autorizar, a título excecional, que o número limite de 8 manifestações por ano seja ultrapassado.

Estas isenções previstas no artigo 9.º do CIVA operam automaticamente, desde que se verifiquem os seus pressupostos, não sendo necessária qualquer apresentação à Administração Tributária de um pedido de reconhecimento da isenção ou a prática de qualquer ato administrativo por parte daquela.

Devemos ainda ter em conta que estão também isentas, em termos gerais, as **importações de bens** cuja sua posterior transmissão no território nacional esteja também isenta de acordo com o sistema comum de IVA vigente. Esta isenção nas importações de bens é estabelecida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA, transpondo o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 143.º da Diretiva do IVA.

A mesma regra também se aplica a **aquisições intracomunitárias de bens**, sendo que também estas estão isentas de IVA quando a sua transmissão em território nacional esteja isenta, conforme as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 15.º do RITI.

É ainda relevante referir que nenhuma das isenções prevista pelo artigo 9.º enumeradas anteriormente permite a **renúncia à isenção** por parte do sujeito passivo. A possibilidade de renúncia à isenção, tem por base o artigo 12.º do CIVA, e conforme este:

- a) Os sujeitos passivos que efetuem as prestações de serviços nos n.ºs 10) e 36) do artigo 9.º;*
- b) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efetuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;*
- c) Os sujeitos passivos que exerçam as atividades referidas nos n.ºs 34) e 34) do artigo 9.º.”*

Assim sendo, e com a impossibilidade de renunciar à isenção, as OSFL cujas atividades se enquadram nas isenções artigo 9.º, ficam também impossibilitadas de abdicar dessa mesma isenção e, conseqüentemente, de deduzir o imposto suportado nas suas aquisições, como iremos desenvolver no ponto seguinte.

### ***3.5. Não dedução do IVA suportado nas aquisições***

Como referido no capítulo 2, o método de apuramento do IVA a entregar ao Estado consiste no cálculo da diferença entre o IVA liquidado (cobrado pelo sujeito passivo nas operações efetuadas) e o IVA deduzido (IVA suportado nas aquisições efetuadas pelos sujeito passivo) para o mesmo período de tributação. Assim sendo e de um modo geral, quando a diferença é positiva o sujeito passivo torna-se devedor de imposto, caso a diferença seja negativa, o mesmo sujeito passivo torna-se credor do imposto.

Posto isto e voltando ao caso específico das OSFL, a maioria das atividades praticadas por estas entidades encontram-se sujeitas a IVA e dele isentas, não havendo opção pela renúncia prevista no artigo 12.º do CIVA para as isenções definidas pelo artigo 9.º. Assim sendo, as operações efetuadas pelas OSFL encontram-se numa situação de não cobrança do Imposto Sobre o Valor Acrescentado aos seus clientes, não havendo desde modo liquidação de IVA nas operações ativas.

Conforme o disposto no n.º 1 do art.º 19.º do CIVA, os sujeitos passivos podem, de um modo geral, efetuar a dedução a seu favor do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, incluindo nas aquisições intracomunitárias, assim como nas importações. No entanto, o direito à dedução encontra-se condicionado pelas restrições previstas, entre outros, no artigo 20.º. Assim sendo, e conforme o disposto do n.º 1 do mesmo artigo: “Só

*poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”.*

Desde modo conclui-se que, para que seja possível efetuar a dedução de imposto suportado, é necessário ter em consideração qual será o enquadramento em IVA das atividades prosseguidas pelo sujeito passivo. No caso das OSFL, como a generalidade das suas atividades estão isentas de IVA, estas organizações vêm-se também impossibilitadas de deduzir o imposto suportado nas suas aquisições, pois as suas operações vão contra os requisitos necessários para a dedução do IVA.

A situação referida no ponto 3.4. (impossibilidade de dedução do imposto suportado) designa-se por isenção incompleta ou isenção simples. Isto tem origem no facto de não se liquidar imposto nas transmissões de bens e serviços efetuados mas em contrapartida não se deduz o imposto suportado para a realização de tais operações.

Neste tipo de isenção (isenção incompleta), o Estado apesar de isentar determinadas operações da cobrança do imposto, em termos práticos abdica não do mesmo. Isto acontece porque ao não se permitir a dedução do imposto suportado, este acaba por não ser devolvido aos sujeitos passivos que o suportaram anteriormente. O que acontece é que o imposto é cobrado no penúltimo estágio do ciclo económico, ficando o sujeito passivo que se encontra nesse estágio como contribuinte do imposto, não sendo o mesmo cobrado diretamente ao consumidor final, como é geralmente princípio fundamental do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Encontram-se submetidas a este regime de isenção incompletas as operações enumeradas no ponto 3.4., isenções do artigo 9.º, e as situações enquadráveis no Regime de isenção do artigo 53.º do CIVA que iremos abordar no ponto 3.8. mais à frente neste trabalho.

### ***3.6. Sujeitos passivos mistos***

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução pelos sujeitos passivos estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, sendo que, para que o IVA suportado nas aquisições seja dedutível, estas devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

Como regra geral, é dedutível, com exceção das situações enunciadas no artigo 21.º do CIVA, todo o imposto suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma atividade económica referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA desde que respeite a transmissões de bens e a prestações de serviços que confirmam o direito a dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no

âmbito das atividades económicas referidas no artigo 2.º do CIVA, não resultam localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes no artigo 6.º do CIVA sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito à dedução pela alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Assim, e como anteriormente já analisamos, o facto de as OSFL possuírem geralmente atividades principais que se encontram isentas nos termos do artigo 9.º do CIVA leva a que não lhes seja permitido deduzir o IVA suportado nas aquisições afetas a essas atividades.

No entanto, muitas das OSFL possuem também atividades acessórias (de natureza comercial, industrial ou agrícola) sujeitas e não isentas onde terão que liquidar IVA – como sucede frequentemente a quem desenvolve atividades de cariz artístico, cultural, educativo, recreativo, desportivo ou de assistência médica e social - o que, neste caso, significa que essas mesmas organizações são consideradas como sujeitos passivos mistos. Isto porque essas atividades acessórias sujeitas e não isentas conferem, segundo o artigo 20.º do CIVA, o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições, desde sejam cumpridas as devidas especificidades previstas nos artigos seguintes, nomeadamente dos artigos 23.º e 24.º.

Segundo o Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, *“(...) confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos de imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA”*.

Assim, quando os bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo misto contribuam, exclusivamente, para a realização de uma atividade sujeita a IVA e dele não isenta, o imposto suportado na aquisição desses mesmos bens e serviços será dedutível na sua totalidade, com exceção dos casos previstos pelo artigo 21.º. Já as restantes aquisições desses mesmos sujeitos passivos, que se destinam exclusivamente a ser utilizadas na realização de operações isentas estão, como já foi explicado anteriormente, excluídas do direito à dedução do imposto suportado.

Outra situação passível de ocorrer no caso de estarmos perante um sujeito passivo misto é quando o mesmo realiza aquisições de bem e serviços que não irão ser utilizados exclusivamente na atividade isenta de imposto, nem utilizados exclusivamente na atividade não isenta de imposto. Estamos, neste caso, perante bens e serviços que serão alvo de uma utilização mista nas várias atividades realizadas pelo sujeito passivo.

O artigo 23.º do CIVA estabelece regras para que se possa efetuar a dedução do imposto suportado no caso de bens e serviços de utilização mista. Conforme o mesmo:



*“1 - Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem o direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviço que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:*

*a) Tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2;*

*b) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, tratando-se de um bem ou benefício afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira o direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.*

*2 – Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem o direito à dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a Direção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas nas tributação.”*

Assim sendo, quando os sujeitos passivos adquirem bens e serviços que são objeto de uma utilização mista em operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse mesmo direito (segundo o artigo 20.º), o artigo 23.º do CIVA estabelece dois métodos a serem utilizados para que seja possível ao sujeito passivo efetuar uma dedução parcial do imposto suportado na aquisição desses mesmos bens e serviços. Esses dois métodos são designados por:

- Método de “pro rata” baseado no volume de negócios;
- Método da afetação real.

As regras para o apuramento do valor do imposto dedutível, mediante a aplicação dos métodos acima referidos, é também definida pelos números do artigo 23.º do CIVA.

De referir que, como indicado pela alínea a) do n.º 1, sempre que esteja em causa a determinação de IVA dedutível que diga respeito a bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações que não decorrem do exercício de uma atividade económica, é obrigatório o recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, como previsto pelo número 2.

O conceito de atividade económica pode suscitar algumas dúvidas. Segundo a Diretiva do IVA, no seu artigo 9.º n.º 1, “Entende-se por «atividade económica» qualquer atividade

de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.” Ainda assim, e data a ambiguidade do conceito de atividade económicas, o Ofício Circulado 30103 de 2008 exclui especificamente do âmbito de atividade económico operações como: dividendos ou lucros provenientes de participações sociais; mais-valias resultantes da mera aquisições e alienação dessas participações sociais, assim como de outros valores mobiliários, incluindo obrigações; rendimentos resultantes de aplicações em fundos de investimento e as mais-valias geradas pelas simples vendas dessas aplicações; entradas de capital para sociedades, nomeadamente por admissão por um novo sócio, ou a emissão de ações por sociedades anónimas com vista à respetiva subscrição por novos acionistas.

Desta forma, estas operações que não se enquadram no conceito de atividade económica implicam a adoção do critério de afetação real para o apuramento do valor do IVA a expurgar daquele que será o considerado com IVA parcialmente dedutível.

#### ❖ **Método de afetação real**

A utilização do método da afetação real pode ser obrigatória ou facultativa, consoante o tipo de atividades que as entidades pratiquem (se se inserem no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º ou não).

Como o próprio nome indica, o objetivo é apurar o IVA dedutível mediante a aplicação de critérios que se baseiem no grau de utilização real dos bens e serviços que constituem as operações que conferem e não conferem direito à dedução. Desta forma, apura-se uma proporção considerada representativa da real utilização desses bens e serviços que possa ser aplicada ao IVA suportado na aquisição desses mesmo bens e serviços de utilização mista.

Conforme o Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008, “(...) o critério para medir o grau de utilização relevante deve ser determinado caso a caso, o mesmo é dizer, bem a bem, ou serviço a serviço, em função da sua própria utilização. Não obstante, pode admitir-se o recurso a uma chave de repartição ou critério objetivo comum a um conjunto de bens ou serviços, na condição de que tal se fundamente em razões objetivas e relevantes, devendo o sujeito passivo, em qualquer dos casos, estar em condições de, comprovadamente, justificar os métodos e critérios utilizados.”

O mesmo ofício, a título meramente indicativo, exemplifica alguns dos critérios que se poderão ter em conta para apurar o IVA a dedutível. São eles:

- A área ocupada;

- O número de elementos de pessoal afeto;
- A massa salarial;
- As horas-máquina;
- As horas-homem.

A escolha destes ou de outros critérios, de forma cumulativa ou isolada, deverá ter em consideração a natureza dos bens e serviços, o tipo de atividades exercidas pelo sujeito passivo misto e a forma como a empresa do mesmo se encontra estruturada, de modo a que a proporção de IVA dedutível apurada reflita a realidade da forma mais fiável possível.

Em princípio, a base de repartição a aplicar deverá ser considerada para cada bem ou serviço de modo individual. Ainda assim, e mediante razões devidamente fundamentadas, poder-se-á admitir o recurso a uma chave de repartição a aplicar a um conjunto de bens ou serviços, conforme prevê o Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008.

De referir que os critérios utilizados podem ser objeto de alteração ou cessação por parte da Autoridade Tributária, nomeadamente quando esta, com os devidos fundamentos de facto e de direito, verificar a ocorrência de distorções significativas na tributação. Estas correções ou alterações devem ser promovidas pelos serviços de inspeção, quando, no exercício das respetivas competências detetarem vantagens injustificadas no exercício do direito à dedução por parte do sujeito passivo.

É ainda necessário ter em consideração que, sempre que existam alterações na proporção da utilização real de bens do ativo imobilizado face ao que foi inicialmente apurado, é necessário efetuar uma regulação do imposto deduzido anualmente nos termos definidos pelo número 4 do artigo 24.º do CIVA. Conforme o mesmo, deverá ocorrer regularização quando se verifique que a alteração do IVA dedutível é igual ou superior, para mais ou para menos, a 250 €.

Também referente aos bens do ativo imobilizado, e conforme previsto pelo número 3 do artigo 25.º do CIVA, quando o sujeito passivo que, dispondo de um bem do ativo imobilizado afeto a um setor isento e o passe a afetar a um setor tributado, pode proceder à dedução do IVA relativo a esse bem do seguinte modo:

- a. Quando se trate de bens não imóveis adquiridos no ano da alteração do regime de tributação e nos quatro anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que falem para completar o período de cinco anos a partir do ano em que iniciou a utilização dos bens;
- b. No caso de bens imóveis adquiridos ou concluído no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é

proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens;

- c. A dedução não pode ser efetuada no período de imposto em que se verificar a alteração.

De referir que a possibilidade dedução indicada no parágrafo anterior não se aplica quando o sujeito passivo, à data da alteração, se encontre no regime especial de isenção do artigo 53.º (conf. n.º 5 do artigo n.º 25.º CIVA)

#### ❖ **Método de Pro rata baseado no volume de negócios**

Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar transmissões de bens e prestação de serviços, em que parte dos mesmos não permita a dedução do IVA suportado, o imposto torna-se apenas dedutível na percentagem correspondentes ao montante anual de operações que deem lugar à dedução.

Esta percentagem de dedução corresponde a uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, excluído de imposto, das operações que dão lugar a dedução, e no denominador, o montante anual, excluído de imposto, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo que resultem do exercício de uma atividade económica.

A percentagem do pro rata calculada é aferida com base nos valores dos montantes das operações realizadas no ano anterior, tal como a dedução que daí advém, o que exige que haja posteriormente uma correção de modo a regularizar as deduções efetuadas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam. Os sujeitos passivos que iniciem ou alterem consideravelmente a sua atividade podem deduzir o imposto com base numa percentagem provisória estimada.

O sujeito passivo pode efetuar a dedução segundo o método da afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, sem prejuízo de a Direção Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificarem distorções significativas na tributação.

Há também que ter em conta que, de acordo com o número 5 do artigo 23.º, no cálculo do pro rata não podem ser incluídas as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

### **3.7. Restituição do IVA suportado**

Face às regras definidas pelo Código do IVA anteriormente abordadas “Não dedução do IVA suportado nas aquisições”, que impossibilitam a dedução do imposto com base em critérios de carácter pessoal, o legislador optou por criar um regime de restituição do imposto suportado para determinadas entidades. Este facto deve-se à importância que certas entidades possuem para a sociedade, nomeadamente na área da assistência e segurança das populações.

Assim sendo, apesar de numa primeira fase as organizações terem que suportar o valor do IVA correspondente, é-lhes possível reaver parte desse imposto suportado. Acresce ainda que os pedidos só são formulados depois de as entidades competentes certificarem a atividade das entidades e confirmarem as aquisições, tornando desta forma um procedimento mais seguro em sede do imposto.

Esta possibilidade de recuperação do Impostos aplica-se a quatro tipos de Organizações Sem Fins Lucrativos, nomeadamente: Instituições da Igreja Católica e Outras Igrejas e Comunidades religiosas; IPSS e Santa Casa da Misericórdia de Lisboa; Associações e corporações de bombeiros; Orquestras filarmónicas, bandas de música e similares.

#### **❖ Igreja Católica e Outras Igrejas e Comunidades religiosas**

O Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro é o diploma presentemente em vigor que prevê os valores de restituição de IVA para os casos das organizações atrás mencionadas. Conforme este diploma, no seu artigo 1.º:

*“O Serviço de Administração do IVA procederá à restituição do imposto sobre o valor acrescentado correspondente às aquisições e importações efetuadas por instituições da Igreja Católica - Santa Sé, Conferência Episcopal, dioceses, seminários e outros centros de formação destinados única e exclusivamente à preparação de sacerdotes e religiosos, fábricas da igreja, ordens, congregações e institutos religiosos e missionários, bem como associações de fiéis - relativas a:*

- a. Objetos que se destinem única e exclusivamente ao culto religioso, constantes de declarações de importação, faturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 50000\$00, com exclusão do IVA, devendo aquele valor respeitar na totalidade àquele tipo de bens;*
- b. Bens e serviços respeitantes à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados exclusivamente ao culto, à habitação e formação de sacerdotes e religiosos, ao apostolado e ao exercício da caridade, constantes de faturas ou documentos equivalentes de valor não inferior a 200000\$00, com exclusão do IVA.”*

Deste modo, e atualizados os valores monetários em questão, os valores não deverão ser inferiores a € 249,60 para o caso da alínea a), e € 997,60 para a alínea b).

Os pedidos de restituição do IVA deverão ser enviados para a Administração Tributária através da transmissão eletrónica de dados, sendo que lhes poderão ser solicitados quaisquer outras informações para a devida apreciação. Estes dados deverão ser enviados até um período máximo de 1 ano a contar da data dos documentos correspondentes.

Complementado a legislação referida a Lei n.º 16/2001 no seu artigo 65.º número 1, com redação dada pelo artigo 131.º da Lei n.º 55-A/2010, veio incluir na possibilidade de adoção do regime previsto pelo n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, as seguintes entidades:

- Igrejas e Comunidades religiosas radicadas em Portugal;
- Institutos de vida consagrada e outros institutos com a natureza de associações ou fundações criados ou reconhecidos por aquelas entidades religiosas;
- Federações e associações em que as referidas entidades religiosas se integrem.

#### ❖ **Instituições Particulares de Solidariedade Social e Santa Casa da Misericórdia de Lisboa**

O Decreto-Lei n.º 20/90, no seu artigo 2.º, também contempla a restituição de IVA para as IPSS em determinadas situações específicas. Segundo o mesmo:

*“O Serviço de Administração do IVA procederá à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado pelas instituições particulares de solidariedade social, bem como pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente às seguintes operações:*

- a. Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que constantes de faturas de valor não inferior a 200 000\$00, com exclusão do IVA;*
- b. Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do ativo imobilizado corpóreo sujeitos a depreciação utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários, com exceção de veículos e respetivas reparações, desde que constantes de faturas de valor unitário não inferior a 20 000\$00, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a 2 000 000\$00, com exclusão do IVA;*
- c. Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, para utilização única e exclusiva na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 500 000\$00;*
- d. Aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 1 500 000\$00;*

*e. Reparações de veículos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que registados em seu nome e constantes de faturas de valor global não superior, durante o exercício, a 100 000\$00 com exclusão do IVA.”*

No entanto, este artigo 2.º foi revogado para o ano de 2011, tendo esta revogação sido imposta pela Lei n.º 55-A/2010 no seu artigo 130.º n.º 1. Posteriormente, o disposto do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90 entrou novamente em vigor, tendo sido ripristinado pela Lei 64-B/2011 que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 2012. De acordo com a Lei 64-B/2011, prevê-se uma restituição de 100% do valor do montante do IVA alíneas a) e b), e de 50% do valor suportado para as operações presentes nas restantes alíneas. Essa restituição do IVA aprovada pela Lei 64-B/2011 mantém-se em vigor atualmente.

Posto isto, os valores atualmente em vigor são considerados são de: € 997,60 para a alínea a); € 99,76 para o valor unitário faturado, e € 9975,96 (excluído de IVA) para limite de valor global, para o disposto na alínea b);

#### ❖ **Associações e corporações de bombeiros**

A restituição do IVA para as associações e corporações de bombeiros é estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 113/90, no seu artigo 2.º n.º 2. Conforme este:

*“O Serviço de Administração do IVA procede ainda à restituição do imposto sobre o valor acrescentado correspondente às aquisições no mercado interno de todos os bens móveis de equipamento diretamente destinados à prossecução dos fins das associações e corporações de bombeiros e de serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento feitas por essas entidades e que constem de fatura superior a 250 000\$, com exclusão do imposto.”*

O valor indicado atualizado corresponde a € 1246,99.

Os pedidos de restituição devem ser apresentados à Direção de Serviços de Reembolsos, através do envio original das respetivas faturas, no prazo máximo de um ano a contar da data de emissão das mesmas. O valor a restituir será entregue à entidade nos três meses seguintes ao da receção do pedido.

#### ❖ **Bandas de música e filarmónicas**

O Estado português, através da aprovação da Lei 123/99 de 20 de agosto, define que apoiará as “*bandas de música, filarmónicas, escolas de música, tunas fanfarras, ranchos folclóricos e outras agremiações culturais que se dediquem à atividade musical, constituídas em pessoas coletivas de direito privado sem fins lucrativos.*” (conforme artigo 1.º do DL 123/99, de 20 de agosto). Segundo o número 1 do artigo 2.º da mesma Lei “O

*apoio previsto no artigo anterior reveste a natureza de subsídio, não reembolsável, em valor equivalente ao imposto de valor acrescentado, pago e suportado pelas referidas entidades, que não confira direito a dedução, em cada ano orçamental, na aquisição de instrumentos de música, respetivo material consumível, fardamentos e trajes destinados ao seu uso exclusivo.”*

A forma como é atribuída a restituição prevista do IVA suportado veio regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 128/2001, de 17 de abril. Segundo o mesmo, ficam excluídas desta restituição as escolas de música e conservatórios do ensino particular e cooperativo que tenham celebrado ou estejam em condições de celebrar contratos de associação com o Ministério da Educação. A restituição prevista diz respeito ao IVA que não possa ser deduzido nos termos gerais, suportado na aquisição dos seguintes equipamentos utilizados única e exclusivamente na prossecução da atividade cultural:

- Instrumentos musicais, incluindo os respetivos estojos, palhetas, cordas, bocas, boquilhas, surdinas, bâtons, óleo e lubrificantes, com exceção de instrumentos elétricos e eletrónicos;
- Fardamentos e trajes, desde que constante de faturas de valor utilitário não inferior a € 99,76 (com exclusão do IVA).

Não é passível a restituição do IVA suportado referido anteriormente às respetivas entidades quando se verifique alguma das seguintes situações:

- A aquisição dos instrumentos, respetivo material consumível, fardamentos e trajes tenha sido apoiado integralmente pelo Estado ou autarquias locais;
- O IVA constante de bilhetes de importação, fatura ou documentos equivalentes tenha sido restituído ao abrigo do DL 20/90, de 13 de janeiro;
- Não utilização dos instrumentos, fardamentos e trajes única e exclusivamente na prossecução respetiva atividade cultural da entidade beneficiária.

Caso se verifiquem irregularidades e consequentemente, atribuição indevida de subsídios, as entidades beneficiárias ficam obrigadas a repor as importâncias que lhes foram restituídas, e ficam impedidas de concorrer a qualquer espécie de apoio no prazo de dois anos, sem prejuízo de responsabilidade civil e criminal a que haja lugar.

### ***3.8. O regime especial de isenção para atividades de pequena dimensão***

Os sujeitos passivos que efetuem operações sujeitas a IVA e dele não isentas podem optar pelo regime de isenção de imposto previsto na secção IV, Subsecção I do CIVA, mais concretamente, dos artigos 53.º ao 60.º do CIVA. Este regime de isenção é aplicável às pequenas unidades de produção, comércio ou de prestação de serviços que, devido à sua



reduzida dimensão, não possuem estrutura administrativa necessária ao cumprimento das obrigações decorrentes da aplicação do imposto às suas operações.

O regime de isenção em causa opera de forma bastante similar às isenções previstas pelo artigo 9º já explicadas anteriormente, isto é, não é liquidado IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas, mas por sua vez, também não existe possibilidade de dedução do imposto suportado nas aquisições.

Dito isto, e conforme o artigo 53.º, número 1.:

*“Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10000.”*

Assim sendo, os sujeitos passivos podem beneficiar da isenção de IVA mediante a verificação de determinados requisitos. São estes:

- O volume de negócios anual não ser superior a € 10 000 (Ficam ainda isentos de imposto os sujeitos passivos com volume de negócios superior a € 10 000, mas inferior a € 12 500, que, se tributados, preencham as condições de inclusão no regime de pequenos retalhistas definido pelo artigo 60.º do mesmo código);
- Não dispor, nem haver a obrigação de dispor, de contabilidade organizada nos termos da lei comercial para efeitos de impostos sobre rendimento;
- Não praticar operações de importação ou de exportação, bem como atividades conexas;
- Não exercer uma atividade ligada ao setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

Apesar de a maioria das atividades desempenhadas pelas organizações sem fins lucrativos serem atividades sujeitas e isentas de imposto sobre o valor acrescentado, este regime especial tem relativa importância para o caso dos sujeitos passivos mistos, visto o mesmo encontra acréscimo de regulamentação no artigo 81.º do CIVA, que refere que:

*“Os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma atividade acessória tributável podem calcular o seu volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à atividade acessória.”*

Isto significa que, no caso da situação desenvolvida no ponto 3.6. “Sujeitos passivos mistos”, este regime especial de isenção previsto no artigo 53.º poderá, desde que o

sujeito passivo preencha os requisitos estabelecidos, isentar por completo de imposto o sujeito passivo, independentemente de este praticar uma atividade isenta de IVA ou não. Ao juntarmos a esta consideração o decretado pelo artigo 81.º, os sujeitos passivos que desenvolvam atividades isentas conforme o artigo 9.º, mas que desenvolvam uma atividade acessória sujeita a imposto, devem tomar em consideração para o cálculo do volume de negócios, como definido pelo artigo 42.º, apenas o montante apurado para a atividade acessória não isenta.

A título exemplificativo, um sujeito passivo que desenvolva atividades isentas de imposto por base no artigo 9.º, e que desenvolva também uma atividade secundária, nomeadamente a exploração de um bar, apenas deverá ter em conta para a inclusão neste regime de isenção do artigo 53.º, o volume de negócios realizado pela exploração do bar, sendo esta a sua atividade não isenta.

Se o sujeito passivo pretender passar para este regime especial de isenção deve, verificados os requisitos, apresentar uma declaração de alterações durante o mês de Janeiro, passando a mesma a produzir efeitos a partir do dia 1 desse mesmo mês. O sujeito passivo fica assim excluído do direito à dedução previsto no artigo 19.º, devendo proceder às regularizações de imposto necessárias como previsto pelo n.º 4 do artigo 54.º.

Após exercida a opção pelo regime de isenção ou normal, prevista pelo n.º1 do artigo 55º, o sujeito passivo é obrigado a permanecer no mesmo regime durante um período de pelo menos 5 anos. Este período de obrigatoriedade de permanência não se aplica caso o sujeito passivo modifique a sua atividade, podendo solicitar a alteração de regime no respetivo serviço de finanças, conforme o estabelecido pelo mesmo artigo 55.º.

De acordo com os requisitos estabelecido pelo artigo 53.º, consideramos relevante abordar a questão da não obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada por parte do sujeito passivo para efeitos de IRC. Assim sendo, esta questão é definida pelo artigo 123.º e 124.º do Código IRC. O artigo 123.º diz respeito aos sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola. O artigo 124.º refere-se aos sujeitos passivos que não exerçam a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, sendo este o caso das entidades tratadas nesta dissertação.

Segundo o artigo 124.º n.º1 do CIRC, as entidades que não exerçam a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, apenas são obrigadas a possuir registo organizado de rendimentos segundo as várias categorias de IRS, registo organizado de encargos e registo inventário, como definido pelas alíneas a), b) e c) do n.º1 do artigo 124.º. No entanto, os rendimentos dessas entidades provenientes de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas a título acessório, poderão obrigar as mesmas a dispor de contabilidade organizada segundo o n.º2 do artigo 124.º, em

harmonia com o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, que no seu capítulo III, que aprovou o regime de normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo. Esta obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada para as atividades acessórias comerciais, industriais ou agrícolas só se aplica, como referido pelo n.º 3 do artigo 124.º do CIRC, para os casos em que o sujeito passivo supere, em cada um dos dois exercícios anteriores, um rendimento total (de todas as atividades) no valor de € 150 000.

## Conclusão

As organizações sem fins lucrativos são entidades que constituem o terceiro setor económico da sociedade civil. São entidades que se situam entre o Estado e o setor privado, desempenhando um papel muito importante na satisfação das necessidades dos cidadãos que não são garantidas pelo Estado e que não possuem interesse económico para serem satisfeitas pelo setor privado da economia. Essas atividades são desenvolvidas na área da cultura e recreio, saúde, serviços sociais, investigação científica, ambiente e proteção dos animais, promoção da comunidade e património local, filantropia e voluntariado, empreendedorismo, organizações profissionais e sindicais, entre outras.

Citando A. Domingues Azevedo, *“A evolução das sociedades, as necessidades de realização pessoal ou coletiva, a imprevisibilidade ou a contingência do dia-a-dia dos cidadãos, criam um conjunto complexo de situações que nem sempre os gestores dos interesses públicos têm sensibilidade ou até mesmo condições para os resolver com a eficiência e humanidade exigidas. Daí a importância do denominado terceiro setor da economia que, pela sua base de voluntariado ou união de esforços para obtenção dos fins definidos, tem vindo paulatinamente a ganhar acrescida importância”* (Antão, Tavares, Marques, & Alves, 2012)

O terceiro setor teve as suas origens há mais de um milénio, tendo sido promovido pelo Estado e Igreja Católica. Mais tarde, com a revolução industrial, a sociedade civil presenciou uma grande mudança socioeconómica que afetou um grande número de pessoas, e que deu origem ao aparecimento de muitas novas OSFL que procuraram garantir ajuda mútua a essas pessoas. Ainda assim, estas organizações operaram sempre dentro de um regime paternalista resultante da ligação estreita entre o Estado e a Igreja, o que obrigou a constrangimentos que manteve as OSFL a operarem essencialmente na área da assistência social. Só com o fim do regime de Salazar, em 1974, é que foi possível uma abertura a outros ramos da sociedade e outro tipo de atividades a desenvolver por parte das OSFL. Como consequência deste prolongado controlo estatal, Portugal tem um terceiro setor de menor dimensão e com números de associativismo abaixo da média dos países da Europa Ocidental. Ainda assim, consegue ser substancialmente superior a alguns países da Europa Central e de Leste, com quem Portugal partilha uma história recente de controlo autoritário.

As OSFL possuem entre si características em comum que as definem. São entidades organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, autogovernadas, e voluntárias. No entanto, e como consequência do percurso histórico do setor, o seu enquadramento legal é algo complexo e pouco sintetizado. Os diplomas legais que definem a personalidade jurídica aplicável às OSFL foram sendo introduzidos mediante a necessidade ocasional ao longo dos anos, não havendo ainda qualquer convergência entre os mesmos.

Espera-se que no futuro possa haver uma simplificação e harmonização da legislação aplicável às OSFL. A Contabilidade poderá ajudar nesse processo através, por exemplo, da recente Norma Contabilística de Relato Financeiro – Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) que surge no âmbito da harmonização contabilística a nível europeu que está a ser implementada.

O imposto sobre o valor acrescentado é um imposto constituinte do sistema fiscal português. É um imposto que foi implementado aquando da entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, tendo entrado em vigor em Portugal a 1 de Janeiro de 1986. O IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo, plurifásico (não cumulativo) e proporcional.

É um imposto que desde a sua introdução tem vindo a ganhar importância quantitativa no total da receita fiscal do Estado português. Dos três impostos mais relevantes e com maior peso na receita fiscal de Portugal (IVA, IRS e IRC), o IVA foi o que mais aumentou. É evidente que nas últimas décadas em Portugal houve uma clara preocupação em acentuar a tributação da despesa (consumo) em detrimento da tributação do rendimento.

As OSFL são sujeitos passivos em sede do imposto sobre o valor acrescentado. Em termos gerais, este imposto tributa as operações económicas (transmissões de bens e prestações de serviços) e não as entidades que as desenvolvem. No entanto, segundo o artigo 9.º do CIVA, a maioria das atividades desenvolvidas pelas OSFL estão isentas de IVA.

O IVA também prevê uma discriminação no seu artigo 10º do CIVA que se refere especificamente às OSFL. Assim, e de acordo com o referido artigo 10º em conformidade com o artigo 9º, são estabelecidas exceções que isentam de tributação a grande maioria das atividades principais desenvolvidas pelas OSFL.

Esta isenção definida pelo CIVA aplicável às atividades desenvolvidas pelas OSFL é considerada uma isenção incompleta, pois apesar de não se tributar em sede de IVA as transmissões de bens ou prestações de serviços prestados, este tipo de isenção não permite deduzir o IVA suportado nas aquisições feitas pelas OSFL. Assim sendo, em termos práticos, o Estado Português não abdica efetivamente de cobrar o imposto. Ainda que o IVA não seja suportado pelo consumidor final como seria suposto, este acaba por ser suportado pelo último operador do ciclo económico do produto ou serviço em causa.

O Livro Verde sobre o futuro do IVA da Comissão Europeia (COM 695, 1 de dezembro de 2010) refere que *“O direito a deduzir o IVA pago a montante é fundamental para garantir a neutralidade deste imposto a nível das empresas. O alargamento da dedutibilidade do IVA constitui o fator-chave, mas quando e como deve ser efetuada a dedução são fatores que também devem ser considerados. A neutralidade deste imposto implica que o IVA*

*incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades económicas tributadas deva ser inteiramente dedutível.”*

É possível que certas entidades renunciem à isenção definida pelo CIVA, sendo que a sua renúncia está prevista no artigo 12.º do mesmo código, mas esta situação tem sido alvo de algumas críticas, nomeadamente de Xavier de Basto, quando refere: *“Existe manifesta contradição num imposto em que se deseja renunciar à sua isenção. Mas em IVA, esta contradição é apenas aparente. É que as isenções, neste imposto, contribuem para acentuar a sua não-neutralidade económica e financeira.”* (Santos & Faustino, 2011)

Há ainda que ter em conta que as isenções que se afiguram incompletas definidas pelo artigo 9.º contrariam o número 4 do preâmbulo do CIVA *“O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase. (...) O IVA, aplicado de um modo geral e uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente, corresponde a uma tributação, por taxa idêntica, efetuada de uma só vez, na fase retalhista.”* Esta realidade não se verifica quando estamos perante uma isenção do artigo 9.º, pois a impossibilidade de efetuar dedução do imposto suportado leva a que haja efetivamente tributação, mas que não haja uma abrangência do imposto a todas as fases do ciclo económico.

Para além da problemática da isenção, o próprio artigo 10.º é objeto de alguma discussão e ambiguidade. A discriminação prevista para as OSFL exige que estas *“não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de IVA.”* Esta exigência acaba por não fazer sentido, pois refere-se às OSFL como não sendo sujeitos passivos de IVA. Esta referência é errada, pois independentemente de as OSFL estarem isentas de imposto, estas continuam a ser sujeitos passivos de imposto. Só um sujeito passivo de imposto é que se pode enquadrar na isenção do mesmo ou não. Caso não fosse um sujeito passivo, estava simplesmente fora do âmbito do imposto.

Para além disso, o requisito de não entrar em concorrência direta suscita várias dúvidas sobre como quantificar a possível distorção de concorrência que advém da isenção em causa. Quer pelos operadores em geral, quer pela Autoridade da Concorrência, a avaliação casual que se exige é ambígua e subjetiva, e obriga a um conhecimento aprofundado do setor de atividade em causa.

O Livro Verde da Comissão Europeia aponta também algumas críticas à questão das isenções previstas no sistema de IVA. De acordo com o documento, *“as isenções são contrárias ao princípio do IVA como um imposto de ampla base de incidência.”* Ao reduzir o número de isenções presentes no atual sistema permitiria reforçar a eficácia e a

neutralidade do imposto, constituindo uma válida alternativa ao aumento de taxas de IVA.

Referindo-se às OSFL como exemplo, o Livro Verde afirma que *“A Diretiva do IVA estabelece uma distinção entre isenções para certas atividades de interesse público (por razões sociais, educativas e culturais, por exemplo) (...). É necessário proceder à revisão destas isenções, nomeadamente à luz das alterações económicas e tecnológicas.”*.

Embora as atividades principais das OSFL se encontrem isentas de tributação em sede de IVA, por vezes estas entidades encontram-se na posição de sujeitos passivos mistos. Isto ocorre porque em muitos casos as OSFL possuem atividades secundárias de âmbito industrial, comercial ou agrícola, isto é, tributáveis em IVA como forma de obtenção das receitas necessárias para a prossecução dos seus fins. Neste caso, estas atividades devem ser tratadas de forma isolada da atividade principal da entidade. Sendo estas atividades sujeitas e não isentas em sede de IVA, deve-se liquidar IVA nas operações realizadas, e deduzir IVA suportado nas aquisições de bens ou serviços que se destinam a essas mesmas atividades. O IVA suportado em aquisições que se destinem exclusivamente à atividade sujeita e não isenta deverá ser deduzido na sua totalidade. Caso essas aquisições sejam destinadas às duas atividades, isentas e não isentas, deverá haver um apuramento do valor a deduzir mediante a aplicação do método da afetação real ou do pro rata, mediante aquele que for mais adequado.

Existem ainda um regime especial a ter em conta no caso das OSFL que são consideradas Sujeitos Passivos Mistos em sede de IVA, que é o Regime Especial de Isenção, previsto no artigo 53.º e seguintes. Este regime permite que a atividade secundária desenvolvida pelo sujeito passivo esteja, também ela, isenta de IVA mediante a verificação de determinados requisitos. Desta forma, mesmo que as OSFL em causa desenvolvam atividades secundárias sujeitas a IVA e dele não isentas, estas poderão estar isentas de IVA mediante o enquadramento do regime especial de isenção do artigo 53.º.

No entanto, este regime tem sido alvo de algumas críticas, nomeadamente e segundo Nunes dos Reis, *“[O regime especial de isenção] assume proporções impensáveis, significando que cerca de um terço do total dos sujeitos passivos de IVA não atinge, em regra, mais de dez mil euros de volume de negócios por ano. A forma como este regime está estruturado, quase inalterada desde a criação do Iva, arrisca-se assim a ser uma fonte de alimentação do mercado paralelo e da fuga e evasão fiscal.”* (Santos & Faustino, 2011).

Ainda segundo Nunes dos Reis, *“Devem ainda assim ser revogados os atuais regimes especiais dos pequenos retalhistas e de isenção, criando-se, em sua substituição, e sempre com natureza opcional, um novo regime unificado para as PME, em articulação com*

*regimes simplificados do IRS e do IRC, o Regime dos Pequenos Sujeitos Passivos” (Santos & Faustino, 2011)*

Em modo de conclusão, o atual sistema do IVA e a Sexta Diretiva, continuam, como analisado anteriormente, a ser alvo de discussão na União Europeia. Assim sendo, e face às problemáticas abordadas, é expectável que a médio prazo a realidade das OSFL em sede deste imposto sofra consideráveis alterações.



## Bibliografia

- Andrade, A. M., & Franco, R. C. (2007). *A economia do conhecimento e as organizações sem fins lucrativos*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Antão, A. A., Tavares, A., Marques, J. P., & Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Basto, J. X. (s.d.). *Política Financeira e Harmonização Fiscal*.
- Batista, C. (2006). *As Fundações no Direito Português*. Lisboa: Almedina.
- Canha, H. M. (2010). *A informação financeiras das IPSS: O caso particular da demonstração de resultados por valências*. Aveiro: Universidade de Aveiro, Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial .
- Carlos, A. F., Antunes, M. I., Durão, J. R., & Pimenta, M. E. (2012). *Guia dos Impostos em Portugal*. Lisboa: Quid Juris.
- Comissão Europeia. COM (2010) 695, de 1.12.2010. Livro Verde sobre o futuro do IVA – Rumo a um sistema de Iva mais simples, mais sólido e eficaz.
- Cruz, M. A. (2010). *O sistema fiscal português nos anos 80*. Aveiro: Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração.
- Estatística, I. N. (2006). *Conta Satélite das Instituições sem fim lucrativo*. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I.P.
- Ferreira, A. M., Gonçalves, E., & Laires, R. (2006). Ciência e Técnica Fiscal, Julho-Dezembro, n.º 418. *A dedução do IVA pelos sujeitos passivos que exercem atividades que conferem o direito à dedução e atividades que não conferem esse direito*, pp. 257-343.
- Ferreira, R. F. (Fevereiro de 2006). Revista TOC. *As instituições do terceiro setor*, pp. 30-35.
- Franco, R. C., Sokolowski, S. W., Hairel, E. M., & Salamon, L. M. (2005). *O sector não lucrativos português numa perspectiva comparada*. Lisboa: Uniarte Gráfica.
- Laires, R. (2012). *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Monteiro, A. d. (2010). *As Organizações Sem Fins Lucrativos e a estratégia de uma organização patronal sem fins lucrativos na economia local. Um estudo de caso: ACISCP (Associação Comercial Industrial e de Serviços do Concelho de Peniche)*. Lisboa.
- Palma, C. C. (Maio de 2011). Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA-Algumas reflexões*, pp. 47-79.

- Palma, C. C. (Março de 2012). Revista TOC. *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*, pp. 48-55.
- Pitacas, J. A. (2009). *A utilidade social e eficiência no mutualismo*. Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Rebola, E. C. (2004). *Funcionamento e sustentabilidade das organizações não governamentais para o desenvolvimento em Portugal*. Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão.
- Roberto, J. A., & Serrano, A. (s.d.). *A questão dos desempenhos das organizações sem fins lucrativos*.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992). *In search of nonprofit sector: The question of definitions*, *Voluntas*, 3, n.º2, pp. 125-161.
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (2003). *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts*. New York: United Nations Publications.
- Santos, A. C., & Faustino, M. (Novembro de 2011). Revista TOC. *A tributação das atividades económicas em IVA - Conclusões da VI Conferência Internacional GEOTOC/IDEFF*, pp. 48-53.
- Santos, J. G., Raimundo, J. N., & Lima, R. (2012). Entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL e fiscalidade). *Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC* (p. 103). Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Santos, J. G., Raimundo, J. N., & Lima, R. (2012). Entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL e fiscalidade). DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC.
- Silva, V. L. (2010). *A actual estrutura do sistema fiscal português*. Aveiro.
- Teixeira, A. B. (1985). *Princípios de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

## **Legislação consultada**

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 3 de abril de 2003, Processo C-144/00.
- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 7 de setembro de 1999, Processo C-216/97.
- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 21 de março de 2002, Processo C-174/00.
- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 7 de maio de 1998, Processo C124/96.
- Despacho Normativo 118/85, de 31 de dezembro - Estabelece os limites a abranger pelas isenções da alínea b) do n.º 19 e no n.º 22 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
- Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Última alteração Lei n.º 51/2013, de 24 de julho.
- Código Cooperativo. Aprovado Lei n.º 51/96 de 7 de setembro.
- Código das Associações Mutualistas. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 72/90, de 3 de março.
- Código Civil – Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966. Última alteração Lei n.º 23/2013 de 5 de março.
- Constituição da República Portuguesa. Alterada e republicada pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 2 de Agosto.
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
- Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, que prevê a restituição do IVA suportado por instituições particulares de solidariedade social.
- Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro. Concessão da declaração de utilidade pública. Alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. Aprova o regime de normalização contabilística para as microentidade (NCM). Aprova o regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL).
- Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril, que prevê a restituição do IVA às forças armadas, forças e serviços de segurança e associações e corporações de bombeiros.
- Decreto-Lei n.º 128/2001, de 17 de abril, que prevê a atribuição de um subsídio equivalente ao imposto sobre o valor acrescentado, pago e suportado, por bandas de música, filarmónicas, escolas de música, tunas, fanfarras, ranchos folclóricos e outras agremiações culturais que se dediquem à atividade musical, constituídas em pessoas coletivas de direito privado sem fins lucrativos.

Decreto-Lei n.º 246/90, de 27 de julho. Casas do Povo.

Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro. Instituições Particulares de Solidariedade Social.

Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/77, de 25 de fevereiro. Direito livre à associação e à constituição de associações.

Estatuto dos Benefícios Fiscais. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. Última alteração Lei n.º 51/2013 de 24 de julho.

Decreto-Lei n.º 24/2012, de 9 de julho. Aprova quadro das fundações e altera o Código Civil.

Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro. Orçamento de Estado para 2013.

Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro. Orçamento de Estado para 2011.

Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro. Orçamento de Estado para 2012.

Lei n.º 16/2001 de 22 de junho. Lei da Liberdade Religiosa.

Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de abril de 2008. Direito à dedução pelo sujeitos passivos mistos.

Portaria n.º 75/2013, de 18 de fevereiro. Transparência prevista no regime das fundações aprovado pela Lei n.º 24/2012, de 9 de julho.